

CRISTINA DE JESUS MARTINS DA SILVA

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:

Análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentados no
Congresso Brasileiro de Custos

CURITIBA - PR

2011

CRISTINA DE JESUS MARTINS DA SILVA

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:

Análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentados no
Congresso Brasileiro de Custos

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Professora Orientadora: Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

CURITIBA - PR

2011

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	5
1.2 OBJETIVOS	6
1.2.1 Objetivo Geral	6
1.2.2 Objetivos Específicos	6
1.3 JUSTIFICATIVA	7
1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA	8
2 REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 PATRIMÔNIO PÚBLICO	10
2.2 BREVE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL	13
2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO - NBCASP	16
2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS	21
2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO	25
2.5.1 Custeio por Absorção	25
2.5.2 Custeio Direto ou Variável	26
2.5.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	28
2.6 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	30
2.7 CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA AVALIAR A EFICIÊNCIA DOS GASTOS PÚBLICOS	34
3 METODOLOGIA	37
4 ANÁLISE DOS DADOS	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS	56
APÊNDICE	62

RESUMO

A Contabilidade Pública está passando por um importante momento de mudanças de foco e conseqüentemente das práticas contábeis. Essa nova visão busca resgatar no setor público o Patrimônio como objeto de estudo da ciência contábil e desenvolver mecanismos de avaliação e controle da administração dos recursos públicos. Nesse contexto, o controle dos custos do setor público está sendo fortemente exigido pelos órgãos normatizadores, e pela sociedade como ferramenta de apoio à avaliação da gestão pública. Esse estudo, portanto, teve por objetivo, analisar como está sendo abordado o tema Custos no Setor Público, nos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos, utilizando-se da pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados obtidos mostram uma tendência em se adotar a metodologia do Custeio ABC (*Activity Based Costing*) para apurar os custos dos serviços públicos. Como principais vantagens do método, está o fato de que os serviços concentram atividades o que pode facilitar o desenvolvimento do método e o tratamento dado aos custos fixos que são direcionados de uma forma mais julgada mais correta. As áreas mais focadas foram Educação e Saúde. A maioria dos estudos desenvolveu-se por meio de estudo de casos, que utilizam dados reais para testar metodologias de custeio.

Palavras chave: Patrimônio Público, Métodos de Custeio, Custos no Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência que tem como objeto de estudo o Patrimônio. Sua função principal é estudar, registrar, controlar e evidenciar o patrimônio e suas variações, gerando informações aos usuários da informação contábil.

A Contabilidade Pública, sendo um ramo da Contabilidade, deve seguir os mesmos postulados e princípios, e ter como objeto de estudo o Patrimônio Público. Porém, no setor público nem sempre essa premissa é respeitada. Por ser o Orçamento uma peça de suma importância na previsão e execução dos gastos, inclusive exigido por lei, a Contabilidade Pública geralmente baseia nele seus registros e análises ao invés de basear-se nas alterações patrimoniais.

Essa visão vai contra um objetivo fundamental da ciência contábil, que é apresentar na forma de Demonstrações Contábeis, a real situação do Patrimônio e as alterações ocorridas nele no decorrer do exercício. Essa deficiência pode ser percebida, por exemplo, na prática de não registrar a depreciação, amortização ou exaustão dos bens imobilizados, e não apurar os custos dos serviços colocados à disposição da sociedade, informações essas importantes para se avaliar uma gestão pública.

Diante disso e seguindo a tendência dos países mais desenvolvidos, há alguns anos o Brasil começou a repensar suas práticas contábeis aplicadas no setor público, inclusive tomando por base a própria Lei 4.320/64, que já desagregava a Contabilidade do Orçamento, reservando um capítulo próprio para cada uma das matérias.

Dentro dessa nova perspectiva, os órgãos reguladores brasileiros viram a necessidade de ajustar o foco da contabilidade pública para o Patrimônio, seguindo o exemplo dos países que adotaram as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*) que são publicadas pela *International Federation of Accountants – IFAC*, organismo internacional encarregado de convergir a contabilidade pública para os padrões IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Frente a esse desafio, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria 184 de 25/08/2008, incumbiu o CFC - Conselho Federal de Contabilidade da tarefa de emitir as

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC T SP), visando a convergência para os padrões internacionais (IPSAS), com o acompanhamento da Secretaria do Tesouro Nacional.

Até o início do ano de 2011 foram emitidas 10 (dez) Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público, as NBC T 16.1 a 16.10, que tratam de vários aspectos da chamada “nova contabilidade pública”.

Dentre muitas exigências constantes nessas Normas, há uma que merece especial atenção, que é a obrigatoriedade da implantação de um Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP, capaz de gerar informações em relação: aos custos dos programas, projetos e atividades desenvolvidas; à otimização dos recursos públicos; e aos custos das unidades contábeis.

Mesmo sendo já previsto na Lei 4320/64, e depois ter sido exigido por vários outros normativos, inclusive a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), o controle dos custos no setor público nunca foi efetivamente implantado em todas as esferas governamentais. Alguns órgãos até implantaram, porém as informações geradas nem sempre são utilizadas em todo o seu potencial.

Com o advento das normas de contabilidade pública, esse assunto voltou a receber destaque e a chamar a atenção dos estudiosos e profissionais contábeis em geral. Estudos e pesquisas realizados em torno dos custos do setor público com certeza poderão contribuir para a sua normatização e implantação pelos profissionais da área.

Uma medida tomada nessa direção pelo CFC foi a edição de uma norma que trata estritamente desse tema, a NBC T SP 16.11 – Norma de Custos, colocada recentemente em audiência pública, que traz as principais diretrizes e conceitos para a implantação desse Sistema no setor público e quando publicada será com certeza um importante pilar nesse processo.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Apesar de várias leis e normativos apontarem a necessidade de se manter em todas as esferas do poder público, um sistema que identifique e demonstre de

forma confiável os custos dos serviços e produtos colocados à disposição da população, ele ainda numa fase inicial de desenvolvimento e implantação.

Essa situação indica que os custos do setor público não têm recebido o devido tratamento pelos gestores e profissionais da área. No entanto, a comunidade acadêmica vem há anos explorando esse tema buscando demonstrar que é possível sua implantação nesse setor, e que ele é capaz de gerar importantes informações para a avaliação da gestão, tanto por parte dos gestores, órgãos fiscalizadores quanto da população. Esses estudos, portanto, são de grande importância para esse momento de avanço da Contabilidade Pública. Vale lembrar que o prazo máximo para a adoção das normas de contabilidade pública, que incluem o sistema de custos, é 2011 para a União, 2012 para os Estados e Distrito Federal e 2013 para os municípios.

Dessa forma, propõe-se no presente estudo, realizar uma análise das principais pesquisas e artigos publicados nos últimos anos, que tratam dos custos no setor público, verificando como tem sido a abordagem desse tema, os pontos divergentes e convergentes entre os autores, os métodos de custeio testados ou analisados e as informações geradas.

Focalizando então, o trato dos custos no setor público, a pesquisa foi desenvolvida no sentido de responder ao seguinte questionamento: Como está sendo tratado o tema Custos no Setor Público nos artigos apresentados em eventos especializados da área?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar como está sendo tratado o tema Custos no Setor Público nos estudos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC).

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar as pesquisas publicadas relacionadas ao tema Custos no Setor Público, apontando as principais semelhanças e diferenças apresentadas nas conclusões dos autores;

- Verificar qual método de custeio foi mais testado ou analisado nos estudos e quais suas vantagens;

- Verificar quais os serviços públicos foram mais estudados nos artigos e os resultados obtidos nessas pesquisas.

1.3 JUSTIFICATIVA

A função primordial da Administração Pública é empregar com eficiência os recursos públicos obtidos por meio dos tributos em favor do bem estar social, garantindo os direitos básicos previstos na Constituição Federal de 1988, como os direitos à vida, à educação, à saúde, à segurança, ao lazer, etc. Porém, todos os dias os meios de comunicação noticiam fatos que demonstram que essa função não tem sido desempenhada da forma adequada. Precariedade da saúde pública, abandono da educação, falta de segurança são algumas das situações que demonstram a ineficiência da Administração Pública brasileira.

Dessa forma, é crescente a necessidade de desenvolver e aprimorar ferramentas que permitam à população avaliar a eficiência da administração pública e assim ter como cobrar as melhorias que acharem necessárias.

Uma importante ferramenta que pode trazer importantes informações para a população é o Sistema de Custos, que será em breve obrigatoriamente implantado em todas as entidades públicas. Assim como no setor privado, esse Sistema poderá gerar informações do tipo: custo de cada serviço prestado à população, custo de um aluno da escola pública, custo de um paciente atendido nos postos de saúde e hospitais, e com essas informações poder-se-á comparar a eficiência de um gestor em relação a outro, de um município em relação a outro, e até comparar com custos dos serviços do setor privado.

No entanto, para que as informações de custos possam ser utilizadas pelos cidadãos de forma satisfatória, é de suma importância que elas sejam geradas a partir

de fontes fidedignas, de registros confiáveis, baseados em documentos idôneos, e que respeitem os princípios fundamentais de contabilidade.

Como esse tema é praticamente uma novidade no setor público, é essencial que os profissionais se preocupem com seu auto-desenvolvimento, buscando cursos de aperfeiçoamento, discutindo o assunto com outros profissionais, fazendo comparações, análises para assim chegar a um Sistema de Custos capaz de satisfazer a necessidade dos usuários dessa informação.

Por isso o presente estudo possui grande relevância para a sociedade, trazendo a análise das pesquisas já desenvolvidas nessa área, propondo reflexões sobre o posicionamento dos teóricos e dos profissionais da contabilidade pública e despertando a necessidade pelo desenvolvimento profissional.

Outro fator motivador desse estudo é o fato de que o Brasil é ainda, muito carente de publicações sobre Custos no Setor Público. Essa situação pode ser percebida no fato de em quatro edições do Congresso Brasileiro de Custos, onde 917 artigos foram apresentados, apenas 5% deles trataram o tema em questão, de uma forma técnica, testando ou analisando métodos de custeio e seus resultados. Essa situação dificulta muito o desenvolvimento dos profissionais da área e impossibilita que a contabilidade de custos seja utilizada em todo o seu potencial, gerando informações úteis, confiáveis e tempestivas, que possam contribuir com o bom direcionamento das políticas públicas. Por isso o estudo proposto configura-se numa importante fonte de informações para a Contabilidade Pública, discutindo esse tema de tão grande relevância.

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

O trabalho está estruturado em quatro partes, além desta. Primeiramente foi realizada uma exposição dos conceitos dos principais termos abordados nesse estudo, de modo a promover uma inteiração sobre o assunto. Os termos apresentados são: Patrimônio Público; Breve histórico da Contabilidade Pública no Brasil; Contabilidade de

Custos; Métodos de Custeio; Custos no Setor Público e; Custos como ferramenta para avaliar a eficiência dos gastos públicos.

Em seguida foi apresentada a Metodologia que norteou a realização do trabalho de forma a atingir os objetivos da melhor forma possível. Foram analisados artigos extraídos de quatro edições do Congresso Brasileiro de Custos, sobre os quais foram feitas análises quantitativas e qualitativas.

Na seqüência foram apresentados os dados coletados e as análises sobre eles, buscando verificar como está sendo abordado o tema Custos no Setor Público nos estudos publicados recentemente; e para encerrar, foram feitas algumas considerações em torno das análises dos dados coletados de modo a contribuir com as discussões relacionadas ao tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Sabe-se que a Administração Pública deve ser constantemente acompanhada, fiscalizada e avaliada pelos órgãos competentes e principalmente pela população. Mas como pode a população avaliar a eficiência dos gastos públicos sem ter um conhecimento básico sobre a matéria? Daí a importância da sociedade buscar informações sobre os conceitos básicos que envolvem a Administração Pública e sobre os acontecimentos relacionados a ela. Com isso, torna-se mais fácil desenvolver ferramentas que possibilitem um melhor controle do Patrimônio e dos Gastos Públicos.

No intuito de promover uma melhor compreensão sobre a Administração Pública, e assim propiciar um melhor aproveitamento da leitura do presente estudo, serão apresentados a seguir alguns conceitos de termos básicos geralmente utilizados no dia-a-dia da Administração Pública, sendo alguns mais específicos da área contábil.

2.1 PATRIMÔNIO PÚBLICO

Objeto de estudo da Contabilidade aplicada ao Setor Público, o Patrimônio Público deve estar sempre no centro das movimentações e registros contábeis, sem prejuízo do acompanhamento da execução orçamentária. Mauss e Souza (2008), afirmam que a contabilidade governamental é um ramo da contabilidade cuja função é estudar, orientar, controlar e demonstrar a movimentação dos recursos públicos que afetam e causam variações no Patrimônio Público.

O Patrimônio Público de uma maneira simplificada pode ser visto como o conjunto de bens e direitos pertencentes a um ente público, ou seja, à coletividade, o que o diferencia do patrimônio privado.

Kohama (2003, p. 173) afirma que “o Patrimônio Público compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública”.

Na sequência o autor explica que o patrimônio público não se restringe a aquele pertencente a um entidade pública, mas também às entidades que compõem a

administração pública, como empresas públicas, fundações criadas pelo poder público e parte do capital das empresas de economia mista que pertencem a um ente público.

A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis – apresenta uma conceituação mais detalhada do termo:

Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Nota-se nessa conceituação a figura do patrimônio intangível, tão discutido nos últimos anos no meio contábil, por sua grande relevância e dificuldade de mensuração. Como exemplo tem-se o capital humano, que apesar da difícil avaliação, com certeza é parte integrante do patrimônio de qualquer instituição e possui grande relevância para o desenvolvimento da mesma. Outros bens públicos intangíveis que podem ser citados para melhor entendimento são os softwares adquiridos ou desenvolvidos dentro da instituição pública.

Em relação aos componentes do Patrimônio Público, Mota (2009, p. 271) explica que os “[...] bens públicos são os meios físicos ou não utilizados pelo Estado no desenvolvimento de suas atividades, tais como veículos, terrenos, material de consumo, entre outros”.

O autor expõe também que:

[...] os direitos a receber compreendem os créditos decorrentes de atividades do Estado como sujeito de direito contra terceiros, entre os quais estão a dívida ativa, os empréstimos a receber, os fornecimentos a receber, etc. [...] as obrigações a pagar compreendem os compromissos do Estado para com terceiros, dando origem à chamada dívida passiva. Exemplo: fornecedores, restos a pagar não processados, dívida fundada, etc.

Percebe-se que a composição do Patrimônio Público é igual ao das entidades privadas, portanto, o tratamento e o controle sobre ele devem ser realizados da mesma forma, gerando informações que agreguem valor e auxiliem o gestor na tomada de decisão.

O Patrimônio Público é subdividido em grupos, conforme as origens e aplicações dos recursos. Silva (2002, p. 241) afirma que:

No âmbito da Contabilidade, os estudos do patrimônio pressupõem o detalhamento do conjunto do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, de modo a

determinar como este está evidenciado nas demonstrações contábeis da entidade e, desse modo, identificar:

- os fatores que influem a estrutura patrimonial;
- as relações entre os componentes patrimoniais;
- as modificações que o patrimônio sofreu ao longo dos exercícios;
- os riscos a que estão submetidos os elementos desse patrimônio.

O acompanhamento da evolução do Patrimônio Público deve ser diário e minucioso, porém, diferentemente do setor privado, essa evolução não visa o lucro financeiro, mas sim o benefício social.

Sobre a composição do Patrimônio Público, Silva (2002, p.251) explica que:

O Ativo evidencia a expressão monetária do total dos componentes positivos do patrimônio: bens, créditos e valores.

O Passivo possibilita o conhecimento da expressão monetária do total dos componentes negativos do patrimônio: dívida flutuante e dívida fundada.

O Patrimônio Líquido (ou situação líquida) é a diferença entre as expressões monetárias componentes do ATIVO e do PASSIVO.

Complementando a exposição acima, a Resolução CFC 1268/09 apresenta que:

(a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;

(b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;

(c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

É importante ressaltar a inclusão do termo recursos controlados, apresentado na Resolução do CFC, que explica que são “[...] ativos em que a entidade mesmo sem ter o direito de propriedade detém o controle, os riscos e os benefícios deles decorrentes”. Aqui fica claro que as novas normas de contabilidade buscam aplicar a teoria da essência sobre a forma.

2.2 BREVE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

A Contabilidade Pública no Brasil sofreu no decorrer dos anos, várias alterações que fizeram com que os mecanismos de controle do patrimônio, orçamento e finanças fossem se aprimorando.

Castro (2010) faz uma exposição das fases de desenvolvimento da Contabilidade Pública brasileira desde a criação da Contadoria Geral da República (CGR) em 28 de dezembro de 1921, por meio do Decreto nº 15.210, até as atuais NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público).

Segundo o autor, após a criação da CGR, viu-se a necessidade de elaborar normas para direcionar a contabilidade pública e assim, em 1922 foram criados o Código de Contabilidade Pública e o Regulamento Geral de Contabilidade Pública. Essas normas dividiam a Contabilidade em: Contabilidade Orçamentária, Financeira e Patrimonial.

Ele expõe também, que em 1964, com a implantação do regime autoritário, o controle da gestão, das finanças e do orçamento público voltaram a receber a atenção das autoridades, que com a aprovação da Lei 4.320 em 31 de março do mesmo ano, buscaram demonstrar a importância do controle do orçamento e definiram a Contabilidade como base para as demonstrações.

O autor destaca como a Lei 4.320/64 enfatiza a questão orçamentária nas Demonstrações Contábeis:

- ✓ Balanço Orçamentário – compara o orçamento aprovado com o executado;
- ✓ Balanço Financeiro – apresenta os ingressos e os dispêndios, destacando os fatos orçamentários dos demais;
- ✓ Demonstração das Variações Patrimoniais – apresenta o resultado patrimonial do exercício, destacando o resultado orçamentário dos demais;
- ✓ Balanço Patrimonial – apresenta a posição estática dos Ativos e Passivos, destacando a parte financeira da não financeira (denominada permanente). Esta separação visa evidenciar o Superávit Financeiro, que é fonte para o orçamento do exercício seguinte. Além disso, considera que a parte financeira é de livre execução, diferente da parte Permanente, que só pode ser executada por autorização orçamentária (CASTRO, 2010, p.103).

Segundo o autor ainda, essa Lei apresentou os conceitos de receita e despesa sob o enfoque orçamentário, ao contrário do que apresenta a Contabilidade Comercial cujo foco é o Patrimônio. Para lidar com essa situação, começou-se então a registrar, processar e evidenciar os atos e fatos contábeis na forma de Sistemas, onde

as partidas dobradas eram realizadas em cada sistema sem se comunicar com as contas dos outros. Os sistemas da contabilidade pública a que o autor se refere são:

- Sistema Financeiro: para transações que envolvem entradas ou desembolsos financeiros;
- Sistema Patrimonial – para transações que geravam variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- Sistema Orçamentário – para transações relacionadas ao planejamento e execução orçamentária;
- Sistema de Compensação – para as transações que potencialmente poderiam produzir modificações no patrimônio da entidade pública ou que serviam para o controle.

Outro importante marco da Contabilidade Pública no Brasil, conforme afirma Castro (2010), foi o desenvolvimento do SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira e implantado no Governo Federal em 1987.

Segundo o Ministério da Fazenda (2010) o SIAFI é:

[...] um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.

Dentre as vantagens apresentadas pelo Ministério da Fazenda em relação à utilização do SIAFI, estão: a tempestividade, qualidade e precisão da informação, agilização da programação financeira e transparência.

Castro (2010, p.105) resume o SIAFI como sendo:

[...] um sistema contábil que também permite a prática de atos administrativos, especificamente: emissão de empenhos e de pagamentos. Ou seja, as técnicas contábeis foram implantadas em sistema eletrônico para maior rapidez e segurança dentro da lógica da Contabilidade Pública. Com isso, os conceitos, as operações e os exemplos utilizaram expressões e técnicas contábeis a ponto de confundir Contabilidade Pública com SIAFI e vice-versa.

Apesar da importância e de ser essa a intenção dos criadores do SIAFI, ele ainda não é utilizado por todas as entidades públicas brasileiras.

Seguindo a linha do tempo apresentada por Castro (2010), depara-se com outra ação do governo que gerou algumas mudanças no foco da contabilidade pública

do Brasil, a LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 05 de maio de 2000).

Como a própria Lei expõe, seu objetivo é “estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Segundo Nascimento e Debus (2011), a LRF apresenta os seguintes postulados para se alcançar a responsabilidade na gestão fiscal: ação planejada e transparente; prevenção de riscos e correção de desvios e; garantia de equilíbrio das contas públicas.

Castro (2010, p.106) expõe que:

O foco da LRF é financeiro; ou seja, para a LRF, considera-se despesa o desembolso. Esta postura de valorizar o desembolso ocorreu em virtude da Lei nº 4.320/64 considera como despesa o empenho, mesmo que não seja entregue o serviço. Como não foi possível acabar com a figura dos restos a pagar não processados, a LRF tratou a despesa como dispêndio e complementou as informações relativas a orçamento, endividamento e convênios.

O autor afirma também que apesar de não tratar do aspecto contábil da administração pública, por ter um foco financeiro, a LRF aumenta as exigências em relação ao controle e a apresentação das informações contábeis, de modo a evidenciar possíveis descontroles dos gastos e desrespeito aos limites estabelecidos para gasto com pessoal e endividamento.

Atualmente, a Contabilidade está passando por uma nova fase que busca aproximar a Contabilidade Pública da Contabilidade do Setor Privado, voltando seu foco para o patrimônio. Essas mudanças foram iniciadas pela publicação das NBCT SP pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Para Castro (2010), essa mudança representa uma evolução para a Contabilidade Pública, pois apresenta mais pontos positivos do que negativos. Dentre os pontos positivos o autor destaca:

- ✓ uniformidade de procedimentos contábeis nos aspectos patrimoniais entre o setor público e o setor privado;
- ✓ aderência aos conceitos e regras internacionais;
- ✓ aprimoramento e aprofundamento nos conceitos e nas técnicas específicas de cada área: aspectos patrimoniais aderentes à ciência contábil, aspectos orçamentários aderentes aos aspectos econômicos e aspectos financeiros aderentes às regras fiscais;
- ✓ Plano de Contas Único para as três esferas de governo: Federal, Estadual, DF e Municipal;

- ✓ ganhos de escala com economicidade e padronização de procedimentos nos sistemas informatizados para as empresas que atendem Municípios de Estados diferentes;
- ✓ ganhos de governabilidade e economicidade para os gestores que contratam sistemas informatizados de contabilidade pela concorrência entre eles e menor risco do gestor que resolver trocar de fornecedor;
- ✓ melhoria no ensino da Contabilidade Pública pela padronização dos conceitos patrimoniais; e
- ✓ aprofundamento nas questões conceituais nos concursos públicos em matéria de Contabilidade.

O quadro a seguir demonstra as mudanças de foco que historicamente a Contabilidade Pública sofreu:

Quadro 1: Mudanças de foco da Contabilidade Pública no Brasil

Contabilidade Pública com:	Ano	Foco
Código de Contabilidade Pública	1922	Orçamento / Finanças / Patrimônio
Lei 4.320/64	1964	Orçamento / Finanças / Patrimônio / Atos Potenciais
SIAFI	1987	Orçamento / Finanças
LRF (Lei Complementar 101/2000)	2000	Finanças
NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)	A partir de 2008	Patrimônio

Fonte: Adaptado de Castro (2010)

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO - NBCASP

A última década foi marcada por grandes mudanças na contabilidade brasileira. Iniciada pelo setor privado, que por meio das Leis 11.638/07 e 11.941/09, buscou aproximar sua contabilidade dos padrões internacionais do IFRS (*International Financial Reporting Standards*), a mudança atingiu também o setor público, que a partir de 2008 começou a estudar as IPSAS (*International Public Sector Accounting*

Standards) ditadas pela IFAC (*International Federation of Accountants*), buscando aplicá-las na sua realidade.

Já foram publicadas 31 IPSAS, porém a sua tradução para o Brasil ainda está em processo. As IPSAS abordam vários pontos da contabilidade pública conforme segue:

Quadro 2: Lista de IPSAS publicadas.

IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3	Políticas contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erros
IPSAS 4	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS 5	Custos dos Empréstimos
IPSAS 6	Demonstrações Separadas e Consolidadas
IPSAS 7	Investimento em Coligadas
IPSAS 8	Empreendimento Controlado em Conjunto
IPSAS 9	Receita de Transações com Contraprestação
IPSAS 10	Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS 11	Contratos de Construção
IPSAS 12	Estoques
IPSAS 13	Opções de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14	Eventos Subseqüentes
IPSAS 15	Instrumentos Financeiros: divulgação e apresentação (revogada)
IPSAS 16	Propriedade para Investimentos
IPSAS 17	Ativo Imobilizado
IPSAS 18	Apresentação das Demonstrações Contábeis por segmentos
IPSAS 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS 20	Evidenciação sobre Partes relacionadas
IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo não gerador de Caixa

IPSAS 22	Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS 25	Benefícios a Empregados
IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativos gerador de Caixa
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Divulgação
IPSAS 31	Ativo Intangível

Fonte: Instituto Social Íris (2011)

As IPSAS são orientadoras das práticas contábeis para o setor público de vários países, e apesar de não terem sido traduzidas para o português do Brasil todas as 31 existentes, elas serviram como base para a elaboração das 10 (dez) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) publicadas até o momento.

No início dos trabalhos de convergência da contabilidade pública brasileira para os padrões internacionais, havia a dúvida se o Brasil adotaria as IPSAS em sua totalidade ou não, pois não havia nenhum compromisso firmado a esse respeito. Essa situação foi relatada por Revoredo (2008, p. 15):

Quanto ao estágio atual da adoção dos IPSAS ou ao seu processo de convergência, constata-se uma fase ainda embrionária, pois não foi identificado nenhum compromisso formal em relação a seguir os IPSAS, contudo estão sendo levados em consideração na elaboração das minutas das normas nacionais pelo Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e foi criado um Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Resolução CFC 1.103/07, alterada pela 1.105/07) atualmente composto por representantes do CFC, IBRACON, Banco Central, CVM, SUSEP e STN, conforme Portaria CFC nº 037/08.

Em relação a essa situação, percebe-se hoje uma forte tendência em se adotar todas as IPSAS no Brasil, porém de acordo com suas particularidades, conforme afirma Nelson Machado, secretário-executivo do Ministério da Fazenda, em entrevista realizada pela Revista Valor Econômico em 2010, disponibilizada no *site* do CRC/PR.

Segundo ele, com a idéia da uniformização das normas de contabilidade para o setor privado, achou-se adequado que o setor público seguisse o mesmo caminho, porém ele ressalta que pode haver normas que não interessam para o Brasil, por isso não se pode afirmar que todas as IPSAS serão integralmente adotadas.

Em 2008, por meio de Resoluções do CFC, foram aprovadas 10 (dez) NBCASPs, com base nas IPSAS que mostram essa tendência de adotar os padrões internacionais na contabilidade pública brasileira.

As NBCASP emitidas pelo CFC até o presente momento estão listadas no quadro 3:

Quadro 3: Lista de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

N°da Norma	Resolução CFC	Título
NBC T 16.1 Alterações	1.128/08 1.268/09	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2 Alterações	1.129/08 1.268/09	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6 Alterações	1.133/08 1.268/09	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2010)

Essas Normas podem ser facilmente obtidas na página do CFC na Internet, no entanto, é necessário compreender as mudanças que elas trarão, principalmente as

culturais, que geralmente são mais difíceis de serem assimiladas, para assim, facilitar o processo de convergência. Castro (2010) apresenta algumas das principais inovações trazidas pelas NBCASP, que serão apresentadas de forma resumida a seguir:

- NBC T 16.1: definição de quem está abrangido no campo de aplicação do setor público e; inclusão do conceito de Unidade Contábil, ou seja, aquela entidade que descentralizar a gestão dos recursos públicos deve também descentralizar a contabilidade.

- NBC T 16.2: reformula os conceitos de Ativo e Passivo, incluindo no Ativo os bens controlados por entidade pública que não são de sua propriedade, cuja expectativa é que gerem benefícios econômicos futuros; apresenta a divisão entre Circulante e Não Circulante em vez de Financeiro e Permanente; elimina o sistema financeiro que é absorvido pelo patrimonial; inclui as etapas de planejamento no subsistema de controle orçamentário; e exige a implementação do subsistema de custos.

- NBC T 16.3: apresenta as bases para que o planejamento seja controlado contabilmente no sistema de controle orçamentário, e que seja realizado em planos hierarquicamente interligados, constantes do PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual).

- NBC T 16.4: reforça a necessidade de registrar e controlar os atos e fatos que possam trazer alterações no patrimônio da entidade, o que atualmente já é feito por meio do sistema compensado; alerta também para a necessidade de demonstrar de forma separada os valores cuja entidade pública figure somente como fiel depositária para não se confundir com recursos disponíveis, como o caso das cauções.

- NBC T 16.5: define que a tabela de codificação de registros também faz parte do plano de contas, para que seja mais fácil para o contabilista entender e explicar a movimentação contábil; alerta que os atos e fatos devem ser registrados no momento em que ocorrem e devem figurar nas demonstrações contábeis, independentemente do momento da execução orçamentária.

- NBC T 16.6: destaca as informações que devem ser produzidas e apresentadas pela contabilidade; enfatiza a essência no controle patrimonial, preservando as informações orçamentárias conforme exigência legal; acrescenta duas

demonstrações financeiras: a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico; destaca a necessidade de demonstrar os valores dos atos passados e presentes que podem afetar o patrimônio; e apresenta o caminho para a utilização do sistema de custos.

- NBC T 16.7: apresenta a forma que deverá ser realizada a consolidação das contas de forma que as contas do Poder Executivo integrem também o Legislativo, Judiciário e Ministério Público.

- NBC T 16.8: enfatiza a importância do Controle Interno, principalmente num contexto onde as informações contábeis não serão mais geradas pelos contadores mas extraídas direto dos sistemas contábeis, como já ocorre com o SIAFI. O controle interno deverá se preocupar em garantir a consistência das informações geradas por esses sistemas.

- NBC T 16.9: substitui a tabela fixa de depreciação por parâmetros e índices apurados por meio de laudos técnicos para cada bem, conforme sua vida útil estimada; orienta que o valor residual e a vida útil de cada bem devem ser revisados, pelo menos, a cada ano e a depreciação seja registrada mensalmente.

- NBC T 16.10: apresenta como principal inovação a mudança do foco da contabilidade do Orçamentário para o Patrimonial; orienta sobre a reavaliação dos bens e o ajuste ao valor recuperável, que será de difícil operacionalização para o setor público porque emprega no cálculo o retorno econômico.

Diante disso, nota-se que são grandes os desafios para a contabilidade pública se adequar aos padrões internacionais, pois mudanças como focar o patrimônio ao invés do orçamento representa abandonar um costume alicerçado em todas as esferas do poder público, o que implica em possíveis dificuldades no processo.

2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Os custos de uma forma geral são vistos como sacrifícios necessários para alcançar algum objetivo.

Martins (2003, p. 17), partindo da ótica industrial, conceitua Custo como “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Na sequência o autor explica ainda que:

O Custo é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

O autor é bem minucioso em sua explicação, pois demonstra de forma bem clara o momento em que o custo é reconhecido, no processo de produção, como custo.

Souza e Clemente (2007, p.12) numa visão um pouco diferenciada, afirmam que:

Tradicionalmente, os custos têm sido conceituados como o valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços. Nota-se que este conceito de custo limita-se processo fabril, não incluindo os valores que se situam antes ou depois do processo de fabricação.

É importante essa exposição, pois fora do processo produtivo também normalmente ocorrem gastos que se configuram em custos e agregam valor ao produto final. Sem considerar esses gastos como custo, a empresa corre o risco de subestimar o preço de venda e assim não conseguir realmente cobrir seus gastos e margem de lucro.

Continuando o raciocínio, os autores expõem que:

A moderna gestão de empresas visualiza os custos de forma mais ampla, isto é, ao longo de toda a cadeia de valor da empresa. A redução dos custos ao longo da cadeia tornou-se imperativo para se conseguir vantagem competitiva. A decomposição da cadeia de valor em processos e a análise desses processos são, em última instância, as fontes de informação para o delineamento da estratégia de liderança em custos (SOUZA E CLEMENTE, 2007, p. 13).

Nota-se que a informação de custos tem sido utilizada na estratégia das empresas que possuem uma gestão moderna. Mas para que essa informação seja gerada, é preciso desenvolver a Contabilidade de Custos, que é uma parte da Contabilidade, que organiza essas informações de forma que satisfaçam as necessidades dos interessados.

Segundo Lawrence (1975 *apud* CRC-SP/ IBRACON 2000), a contabilidade de custos utiliza princípios da contabilidade geral para estruturar as informações de custos de produção de um bem ou serviço, de forma que seja possível definir os custos por unidade, por total produzido, custos de distribuição, ou mesmo custos de serviços prestados, para que assim obtenha-se a eficiência, economicidade e lucratividade.

Essa explicação sobre a Contabilidade de Custos é muito conhecida pelos profissionais do setor privado, pois as empresas utilizam amplamente essa técnica para avaliar seus processos, seus preços e assim buscar a eficiência. O que se espera agora, é que também o setor público desperte interesse em apurar seus custos reais de prestação de serviços e manutenção da estrutura administrativa, para poder avaliar melhor a aplicação dos recursos e buscar a eficiência nos gastos.

Leone (2009, p. 5), descreve o que é e para que serve a Contabilidade de Custos:

1. A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.
2. A contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos.
3. Os dados coletados podem ser tanto monetários como físicos. Exemplos de dados físicos operacionais: unidades produzidas, horas trabalhadas, quantidade de requisições de materiais e de ordens de produção, entre muitos outros. Neste ponto, reside uma das grandes potencialidades da Contabilidade de Custos: a combinação de dados monetários e físicos resulta em indicadores gerenciais de grande poder informativo.
4. Em seguida, a Contabilidade de Custos acumula, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais, físicos e os indicadores combinados no sentido de produzir, para os diversos níveis de administração e de operação, relatórios com as informações de custos solicitadas.
5. Outra particularidade da Contabilidade de Custos é que ela trabalha dados operacionais de vários tipos: os dados podem ser históricos, estimados (futuros), padronizados e produzidos. Aqui reside, também, uma das fortes vantagens da Contabilidade de Custos. Ela pode (e deve) fornecer informações de custos diferentes para atender a necessidades gerenciais diferentes. São muitas as necessidades gerenciais. Apenas como forma de atender a uma exigência didática, os estudiosos classificaram as necessidades gerenciais em três grandes grupos:
 - a) informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade;
 - b) informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
 - c) informações para a tomada de decisões.

A contabilidade custos, portanto, é uma ferramenta que pode trazer grandes contribuições para a administração dos recursos públicos, pois mesmo que o objetivo do setor público não seja o lucro, conhecer os custos, pode auxiliar o administrador a corrigir falhas na destinação dos recursos, de forma a prestar serviços cada vez melhores para a sociedade e coibir práticas de desvios e desperdícios.

Em relação aos objetivos da Contabilidade de Custos, Kroetz (2001, p. 15) afirma serem especificamente os seguintes:

- a) avaliação de estoques;
- b) atendimento das exigências fiscais;
- c) determinação do resultado;
- d) planejamento;
- e) formação do preço de venda;
- f) controle gerencial;
- g) avaliação de desempenho;
- h) controle operacional;
- i) análise de alternativas;
- j) estabelecimento de parâmetros;
- k) obtenção de dados para orçamentos;
- l) tomada de decisão.

Mesmo o setor privado, há alguns anos, principalmente antes da livre comercialização entre os países do mundo todo, período esse em que geralmente tudo que era produzido tinha mercado para consumir, as informações de custos eram pouco exploradas pelos gestores, pois sua principal função era a precificação. No entanto, com o aumento da concorrência, muitas vezes o preço é definido pelo próprio mercado, e assim as informações de custos começaram a ser mais utilizadas para a estratégia empresarial, buscando novos parceiros e tecnologias que possibilitem diminuir os custos, já que aumentar os preços nem sempre é possível.

Essa realidade pode ser observada em Martins (2003, p. 15), que tratando sobre a utilização da contabilidade de custos na estratégia empresarial, expõe que:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

A Contabilidade de Custos operacionaliza suas atividades, registra e gera as informações de custos por meio de um método de custeio. Vários são os métodos existentes e utilizados para fins fiscais e gerenciais pelas empresas privadas, dentre os quais destacam-se: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.5.1 Custeio por Absorção

Esse método de custeio é o mais tradicional e o único aceito pelo fisco brasileiro, para empresas privadas. Ele faz com que todos os custos de produção, sejam distribuídos aos produtos fabricados, por meio de algum critério de rateio.

Martins (2003, p. 24) afirma que:

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e não só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Muitas empresas utilizam esse método por comodidade, pois se utilizar outro para fins gerenciais, para fins fiscais terá que utilizar o Absorção, então para não ter o trabalho de controlar os dois métodos utilizam somente este. Porém, gerencialmente, esse método pode não trazer as informações úteis para a estratégia empresarial, pois essa técnica faz com que os custos fixos, necessários para a manutenção da estrutura, ou seja, que não são causados diretamente no processo de fabricação, sejam apropriados aos produtos, onerando os estoques de produtos acabados.

Mauss e Souza (2008, p. 45) explicam que o Custeio por Absorção:

[...] é aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo. Os demais gastos são considerados como despesa e lançados no resultado do período em que ocorreram. Dessa forma, todo o sacrifício de ativos do período será alocado por absorção aos objetos de custeio. É o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e seu uso é disseminado, principalmente ela contabilidade financeira, para apresentar relatórios ao público externo, auditoria e fisco.

Observa-se que ambas as citações expõem que esse método deriva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, o que é uma das causas da obrigatoriedade fiscal de sua utilização.

No Absorção, os custos são classificados em diretos e indiretos. Souza e Clemente (2007, p.27) expõem a diferença entre eles:

Classificam-se como custos diretos todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto. Um exemplo de custo direto é a matéria-prima. Se os atributos de facilidade de contagem e confiabilidade de resultado não estiverem presentes, então os custos são classificados como indiretos. Um exemplo de custo indireto é o salário do supervisor industrial.

Um ponto geralmente conflitante no emprego desse método de custeio nas organizações é o critério de rateio dos custos indiretos, já que os custos diretos não precisam ser rateados, pois são diretamente apropriados aos produtos.

Para Mauss e Souza (2008) a necessidade da utilização do rateio dos custos indiretos aos produtos ou serviços gera certa subjetividade e arbitrariedade ao valor final obtido, e o gestor é quem deverá analisar se ele é apropriado para as estratégias organizacionais.

Nesse contexto, é necessário conhecer muito bem todos os processos de fabricação, para definir critérios de rateio mais apropriados e confiáveis, conforme alertam Souza e Clemente (2007, p. 77) ao afirmarem que “os critérios de rateio devem se basear no conhecimento disponível sobre o processo produtivo e deveriam ser constantemente revistos e atualizados”.

2.5.2 Custeio Direto ou Variável

Esse método é muito utilizado nas empresas de maneira gerencial, devido ao tipo de informação que gera, porém a atual legislação brasileira não o aceita para fins de apuração de imposto de renda e contribuição social.

A principal diferença ente o Custeio por Absorção e o Variável está no trato dos custos fixos, enquanto o primeiro apropria-os aos produtos acabados, o segundo considera-os totalmente no resultado do período, conforme exposto abaixo:

Nesse sistema somente são considerados na avaliação dos estoques em processo e acabados os custos variáveis, e os custos fixos são lançados

diretamente nos resultados. Por isso o custeio direto não é ainda um critério plenamente consagrado (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE 2007, p. 379).

Essa técnica tem suas vantagens no planejamento e controle estratégico da empresa, conforme afirmam Souza e Clemente (2007, p. 151):

[...] é um método que destaca o peso da estrutura organizacional e produtiva da empresa e força o confronto entre a capacidade instalada e o nível de atividade, orientando a elaboração de estratégias que buscam otimizar o uso dessa estrutura.

Empregando esse método, os custos da estrutura, ou custos fixos do exercício, são lançados em sua totalidade no resultado do período, fazendo com que os estoques de produtos acabados sejam avaliados estritamente pelos custos diretos de produção.

Esse método é também comentado por Mauss e Souza (2008, p. 48):

O custeio direto é aquele que dá ênfase à contribuição que cada produto oferece para a cobertura dos custos indiretos corporativos (predominantemente fixos) e para a geração do lucro das empresas. Por isso, aloca aos produtos e serviços os custos e despesas que podem ser diretamente relacionados a eles, como matéria-prima, embalagens, depreciação direta, etc. São custos que podem ser facilmente identificados com um produto ou serviço. Os demais custos, conhecidos indiretos aos produtos, não podem ser incluídos no custo dos produtos e contados como estoque, mas considerados na apuração do resultado do período.

Apesar de bastante utilizado gerencialmente nas empresas privadas, Martins (2003, p. 145) afirma que o “Custeio Direto fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, deve-se apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção”.

O Custeio Variável possui grande semelhança com o Direto, sendo muitas vezes até tratado como sendo a mesma coisa. Mauss e Souza (2008) afirmam que alguns autores referenciam ambos os métodos como se fossem o mesmo, enquanto outros são firmes em demonstrar as diferenças existentes entre eles.

A principal diferença do Custeio Variável em relação ao Direto, é que o primeiro classifica os custos em variáveis e fixos, ao passo que o segundo separa-os em direto e indireto, diferença essa pouco relevante nas informações geradas.

Souza e Clemente (2007, p. 63) que tratam os dois métodos como sendo o mesmo, afirmam que “Consideram-se custos fixos todos os que ocorrem periodicamente e não são afetados (ou são pouco afetados) pela quantidade produzida.

Consideram-se custos variáveis todos os que variam proporcionalmente ao volume produzido”.

Tanto na divisão entre direto e indireto, quanto variáveis e fixos, esse método apropria aos produtos ou serviços somente aqueles custos que variam conforme a variação da quantidade produzida. Isso faz com que os estoques sejam avaliados de forma mais real. Porém, conforme já comentado, ele ainda não é aceito oficialmente pela legislação brasileira para apuração de impostos.

No entanto, isso não impede a sua utilização, conforme explica Martins (2003, p. 145):

[...] essa não-aceitação do Custeio Variável não impede que a empresa o utilize para efeito interno, ou mesmo que o formalize completamente na Contabilidade durante o período todo. Basta, no final, fazer um lançamento de ajuste para que fique tudo amoldado aos critérios exigidos. Nem a Auditoria Externa nem a legislação fiscal impedem a adoção de critérios durante o período diferentes dos adotados nas demonstrações contábeis de final de período. A Consistência é obrigatória entre as demonstrações de fim de cada período.

2.5.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Custeio ABC (Activity Based Costing) é um método cujo desenvolvimento iniciou-se na década de 60, e apresenta uma forma de apurar os custos dos produtos ou serviços diferente dos métodos tradicionais.

Segundo Souza e Clemente (2007), os métodos tradicionais de custeio foram desenvolvidos numa realidade em que os custos indiretos de fabricação eram muito pequenos em comparação aos custos diretos. Porém, na década de 60 a realidade passou a ser outra. A tecnologia fez com que os custos indiretos superassem os diretos nos processos fabris e os métodos de custeio tradicionais, cujos rateios eram geralmente feitos por horas-máquina ou horas-mão-de-obra, começaram a se mostrar ineficientes na geração de informações para a tomada de decisão.

Diante da necessidade de uma metodologia que melhor refletisse o comportamento dos custos, começou a ser desenvolvido o Método de Custeio ABC, sendo citado como uma das primeiras organizações a utilizá-lo a General Electric (GE).

Conforme Souza e Clemente (2007, p. 228), o princípio básico do ABC é que:

[...] os recursos das empresas são consumidos pelas atividades que elas executam para a fabricação de seus produtos. Assim, o controle do consumo dos recursos da empresa implica, necessariamente, controle das atividades por ela executada.

Essa metodologia de custeio necessita que as atividades sejam detalhadas a um nível que permita direcionar os custos de uma maneira mais real, o que pode tornar sua implantação inviável para empresas de pequeno e médio porte.

O funcionamento do Custeio ABC é explanado por Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 379), que dizem que:

Para cada atividade relevante, identifica-se o fator pelo qual se passa a mensurar, da forma mais lógica possível, quanto de seu custo (da atividade) deve ser atribuído a cada produto. Esse fator denominado direcionador de custo, por refletir a verdadeira relação entre os produtos e a ocorrência dos custos, reduz sensivelmente as distorções causadas por rateios arbitrários dos sistemas tradicionais de custeio.

Esse método utiliza-se dos chamados direcionadores de custos para apropriar os custos aos produtos ou serviços. Esses direcionadores são definidos por pessoas que conhecem profundamente o processo produtivo, para diminuir os riscos.

Nakagawa (2001 apud MAUSS e SOUZA 2008, p. 60) explica que direcionador de custo é “[...] uma transação que determina a quantidade de trabalho aplicada em determinada atividade e, através dela, o custo de uma atividade”.

Os direcionadores são utilizados no ABC da mesma forma que os critérios de rateio são utilizados pelo Absorção, porém eles não devem ser confundidos. Sobre isso, Leone (2009, p. 249) explica que:

Há uma diferença de conceituação entre as bases de rateio empregadas pelos sistemas correntes e os direcionadores de atividades empregados pelo critério ABC. A diferença, porém, não reside no volume, pois como se pode notar, todas as bases e direcionadores são baseados em seus volumes. A diferença de conceituação está na ideia de que as bases de rateio são calcadas em atributos dos próprios produtos e os direcionadores de custos estão fundamentados nas características dos processos e das atividades, o que os estudiosos denominam de “transações”, daí porque, muitas vezes, encontramos na literatura referência ao critério de custeamento baseado em transações, em lugar de custeamento baseado em atividades. Para alguns itens de despesa ou custos indiretos, a conceituação básica do ABC é mais válida do que o critério adotado pelos sistemas correntes de custeamento. Os direcionadores de custos, nesses casos, representam melhor a realidade, isto é, representam, com mais precisão, o consumo dos recursos (despesas e custos) feito pelos produtos.

Esse método ainda causa muitas discussões entre os estudiosos, pois apresenta vantagens e desvantagens para a organização. Entre as vantagens, está a possibilidade de analisar as atividades de forma que seja possível identificar aquelas que não agregam valor e decidir sobre sua descontinuidade; e entre as desvantagens está o alto custo e a complexidade de implantação e manutenção, que podem superar os benefícios gerados.

Leone (2009, p. 244) afirma que “Não há nenhum ‘custo verdadeiro’ de um produto ou serviço”, e completa dizendo que “os contadores de custos, em conjunto com o pessoal das operações e os usuários das informações gerenciais, tentam alcançar os melhores resultados”.

Portanto, o método a ser utilizado numa entidade não deve ser escolhido aleatoriamente, mas conforme sua realidade e suas necessidades. Somente assim, as informações de custos serão úteis para o bom direcionamento da estratégia empresarial.

2.6 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A utilização do Sistema de Custos no setor público é um dos pontos defendidos nas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas no Setor Público, como forma de avaliar a eficiência da gestão pública.

No que tange a utilização do sistema de custos no setor público, Silva (1999 *apud* WIEMER e RIBEIRO 2004, p. 3) afirma que a administração pública “[...] deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”.

Conforme já mencionado, o controle dos custos ainda é uma novidade para o setor público, apesar de já estar previsto na Lei 4.320/64:

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Como a Lei 4320/64 mencionava os custos somente para os serviços públicos industriais, pode-se dizer que ele foi deixado de lado pelas entidades públicas que não possuíam essa característica.

No intuito de fazer com que a administração pública, em todas as suas esferas, independente da atividade que desenvolve, aderisse de vez à utilização de um sistema de custos, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) em seu artigo 50, § 3º, exigiu que a Administração Pública mantivesse sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Porém, mesmo com essa clara e direta imposição legal, grande parte das entidades públicas ainda não implantou o sistema de custos.

Nos últimos anos, com a publicação das NBCASPs, novamente os custos voltam a ser exigidos para todas as esferas governamentais. A NBCT 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis apresenta juntamente com os Subsistemas de Informações Orçamentárias, de Informações Financeiras, de Informações Patrimoniais e de Compensação, o Subsistema de Custos como uma exigência para todas as entidades públicas, formando assim o Sistema de Contabilidade Pública. A função sucinta desse subsistema é exposta na Norma da seguinte forma:

- (d) Subsistema de Custos – coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre:
 - (i) custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
 - (ii) otimização dos recursos públicos; e
 - (iii) custos das unidades contábeis.

Além da previsão na NBC T 16.2, o Subsistema de Custos possui uma norma própria, a NBC T 16.11 – Norma de Custos, que passou por audiência pública recentemente e aguarda publicação.

Essa norma apresenta várias informações que, com a sua publicação, direcionarão a implantação e operacionalização do Sistema de Custos. No Sumário da Norma, publicada pelo CFC (2010) é possível ter idéia das informações que ela traz:

- 1) DISPOSIÇÕES GERAIS
- 2) DEFINIÇÕES GERAIS
- 3) CARACTERÍSTICAS E ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS
- 4) EVIDENCIAÇÃO NA DEMONSTRAÇÃO DE CUSTOS
- 5) REGIME DE COMPETENCIA
- 6) DAS COTAS DE DISTRIBUIÇÃO DE CUSTOS INDIRETOS
- 7) DAS VARIAÇÕES DA CAPACIDADE PRODUTIVA

- 8) INTEGRAÇÃO COM OS DEMAIS SISTEMAS ORGANIZACIONAIS
- 9) DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS
- 10) RESPONSABILIDADE PELA INFORMAÇÃO DE CUSTOS
- 11) OBRIGATORIEDADE
- 12) DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS
- 13) DISPOSIÇÕES FINAIS

Dentre as várias orientações, conceituações e definições que a Norma de Custo apresenta, serão demonstradas algumas que ajudarão a ter uma idéia de seu funcionamento.

Nas Disposições Gerais, consta que:

O objeto de custo é a unidade foco que se deseja mensurar e avaliar. (item 1.3). A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários, para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio (item 1.14).

Normalmente as entidades já possuem sistemas computacionais onde são controlados o orçamento, o patrimônio e as finanças. O Sistema de Custos será mais um sistema, que deverá estar interligado aos outros, de forma que os dados sejam alimentados automaticamente, com o registro das transações realizadas pelo ente.

Das Definições Gerais, tem-se que “ Custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e que correspondem ao somatório dos custos diretos e indiretos, ligados à prestação daquele serviço”.

Essa conceituação de custo já é conhecida no setor privado, e sua aplicação também ao setor público demonstra a intenção de aproximar a contabilidade pública da empresarial.

Nas características e atributos da Informação de Custos, destacam-se o item 3.1:

“Os atributos da informação de custos são: 3.1) Relevância; 3.2) Utilidade; 3.3) Oportunidade; 3.4) Valor social; 3.5) Fidedignidade; 3.6) Especificidade; 3.7) Comparabilidade; 3.8) Adaptabilidade; 3.9) Granularidade”.

Essas características devem estar presentes na informação de custos, para que a implementação do controle de custos não seja feita somente para atender às exigências legais, mas seja realmente utilizada para uma melhor gestão dos recursos públicos.

O Título 5, Regime de Competência orienta que “Na geração de informação de custo é obrigatória a adoção do regime de competência patrimonial devendo ser realizado os ajustes necessários quando algum registro for efetuado em outros regimes”.

Essa exigência muda uma prática antiga no setor público, de registrar as transações por regime misto, ou seja, caixa para as receitas e competência para as despesas. Na “nova” contabilidade pública, as provisões de receita e despesa, sempre que mensuráveis e com realização provável, serão registradas na contabilidade, seguindo o regime de competência.

O sistema de custos no setor público empregará na apropriação dos custos indiretos, em vez de critérios de rateio, cotas de distribuição. Sobre isso, a Norma expõe no item 6.1 que:

As cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto de custo, entre outros: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de empenhos ou ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.

Ou seja, a Norma de Custo cita alguns tipos de cotas de distribuição poderão ser utilizados em relação aos custos indiretos, sendo que a escolha se dará conforme os objetivos das informações que serão geradas.

O item 8.1 esclarece que “O Sistema de Custos deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público, especialmente os de execução orçamentária, financeira e patrimonial”.

Em relação ao processo de implantação do SICSP, a orientação constante no item 9.1 é:

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual, respeitando assim as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e processuais). A etapa natural pode ser:

- i) identificação dos objetos de custos;
- ii) identificação dos custos diretos;
- iii) alocação dos custos diretos aos objetos de custos;
- iv) identificação dos custos indiretos;
- v) escolha do modelo de alocação dos custos indiretos deve observar sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício; vide item 3.3 – utilidade.
- vi) tratamento dos custos indiretos de acordo com o modelo adotado;

Para uma melhor compreensão sobre a Norma de Custo, é imprescindível sua leitura completa, além de estudos complementares, no entanto, com as citações acima, é possível compreender o objetivo e a importância da implantação de um Sistema de Custos, para o controle social dos gastos públicos e avaliação das decisões tomadas pelos gestores. Isso poderá inclusive contribuir para esclarecer os eleitores no momento da escolha de seus representantes.

2.7 CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA AVALIAR A EFICIÊNCIA DOS GASTOS PÚBLICOS

A administração pública deve ser avaliada pela qualidade e eficiência dos seus gastos, ou seja, das despesas públicas. As despesas são necessárias para que os serviços públicos possam ser ofertados à sociedade e quanto menores elas forem e melhores os serviços, mais eficiente é o gasto público.

Angélico (2006, p. 62) conceitua despesa pública como “todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores”.

Já Mota (2009, p. 123) discordando dessa conceituação afirma que “[...] entendendo a despesa pública como pagamento efetuado corre-se o risco de atribuir a ela a característica de regime de caixa, podendo confundi-la com um simples desembolso”.

Essa última conceituação, encaixa-se melhor na nova visão da contabilidade para o setor público, pois o fato gerador da despesa não ocorre necessariamente no momento do desembolso, geralmente ocorre antes, e é nesse momento que ela deve ser registrada.

Então, seguindo essa visão, o autor apresenta um conceito mais amplo de despesa pública, afirmando que:

A despesa pública consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências a terceiros). Essa aquisição dar-se-á com pagamento imediato (quando da execução da despesa à vista) ou a *posteriori*, implicando na assunção de compromissos (MOTA, 2009, p.123).

A contabilidade pública divide a despesa pública sob o enfoque patrimonial e sob o enfoque orçamentário. O Manual de Despesa Nacional (2008, p. 11) traz os conceitos da despesa pública sob cada um desses enfoques. Sob o enfoque patrimonial, as despesas são descritas como:

Decrêscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Nessa visão a despesa é classificada em resultante da execução orçamentária e independente da execução orçamentária. A primeira é aquela que necessita constar na Lei Orçamentária para poder ser realizada, por exemplo, pagamento de salários. A segunda não precisa estar prevista na LOA para ser apurada e registrada, como é o caso da despesa de depreciação.

Sob o enfoque orçamentário, o Manual da Despesa Nacional (2008, p. 16) traz que Despesa/Dispêndio é “o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação patrimonial líquida”. Nessa visão, a despesa divide-se em Orçamentária e Extra-Orçamentária.

Para o controle dos custos, deverá ser levada em consideração primeiramente a despesa sob o enfoque patrimonial, conforme a tendência das NBC T SP.

Nesse contexto, é importante que os Gastos Públicos sejam realizados de forma consciente e eficiente pelo gestor público, como expõe o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2008, p. 1):

A boa gestão do gasto público permite a redução de desperdícios, o que possibilita o aumento dos recursos disponíveis para o Estado atender melhor a população nas mais diversas formas: desde a manutenção e o aparelhamento dos hospitais públicos à aquisição de viaturas para as instituições de segurança pública.

A Emenda Constitucional nº 19, de 04/07/1998, no artigo 37, insere como princípio a ser seguido pela administração pública a Eficiência dizendo que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Castro (2010, p. 265) afirma que “[...] desses princípios decorrem os deveres do administrador: dever de eficiência; dever de probidade; e dever de prestar contas”.

O Ministério da Fazenda (2010), no glossário, apresenta uma definição para o termo Eficiência:

A eficiência mede a capacidade da organização em utilizar, com rendimento máximo, todos os insumos necessários ao cumprimento dos seus objetivos e metas. A eficiência preocupa-se com os meios, com os métodos e procedimentos planejados e organizados a fim de assegurar otimização dos recursos disponíveis.

Conforme Castro (2010), são três as entidades que têm o dever de controlar os gastos públicos: Controle entre poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário); Controle de Contas (pelos Tribunais de Contas) e Controle Social (pela população).

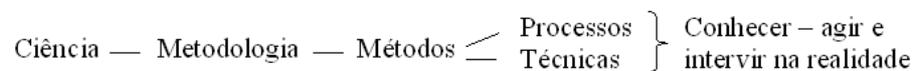
Para qualquer um desses Controles, as Informações de Custos são essenciais para melhor desempenhá-lo, além de ajudar os próprios gestores a melhor decidir sobre as políticas públicas, em busca da eficiência dos gastos públicos.

3 METODOLOGIA

A metodologia é essencial para o adequado desenvolvimento de uma pesquisa científica. Demo (1985, p.19 *apud* SILVA 2008, p. 20) diz que Metodologia “é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”.

A metodologia utiliza-se de métodos para alcançar seus objetivos, portanto é comum ocorrer confusão no emprego dos dois termos. A diferença entre eles segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 37) é que “o objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa. Por sua vez método (do grego *méthodos*) é o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”.

Para esclarecer as dúvidas referentes aos termos método e metodologia, Barros e Lehfeld (1986, p. 2) apresentam um esquema, onde é possível perceber onde se encaixa cada um dos conceitos no processo de pesquisa:



Ciência: Forma especial de conhecimento da realidade empírica. É um conhecimento racional, metódico e sistemático, capaz de ser submetido à verificação. Busca o conhecimento sistemático d universo. Não é produto de um processo meramente técnico mas produto do espírito humano.

Metodologia — estuda/descreve/explica — métodos.

Método — forma ordenada de proceder ao longo de um caminho.
Conjunto de processos ou fases empregadas na investigação, na busca do conhecimento.

Pode-se então, perceber a diferença de conceituação entre os termos, pois método é a forma que de se conduzir o estudo, as etapas a serem seguidas para atingir os objetivos propostos, enquanto metodologia é mais ampla, pois é uma parte da ciência que estuda os vários métodos existentes.

Para o bom desenvolvimento de uma pesquisa, é essencial definir adequadamente o método a ser utilizado, pois do contrário, a pesquisa poderá se tornar confusa e correr o risco de não conseguir chegar às conclusões que se espera.

Para reforçar então o entendimento do termo método, Cervo e Bervian (1983, p. 23) afirmam que:

Em seu sentido mais geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos que o espírito humano deve empregar na investigação e demonstração da verdade.

A presente pesquisa realizou uma análise em torno dos artigos que tratam do tema Custos no Setor Público, apresentados em quatro edições do Congresso Brasileiro de Custos (2002, 2006, 2007 e 2008). A amostra se restringiu às quatro edições do CBC por falta de acessibilidade aos dados das outras edições do Congresso.

Várias são as classificações possíveis de uma pesquisa científica, dependendo da forma que ela é conduzida, seus objetivos e os resultados esperados. Em relação à forma de abordagem do problema, o presente estudo configura-se numa pesquisa Qualitativa e Quantitativa, onde, apoiadas em levantamentos numéricos e estatísticos, foram realizadas análises em torno do tema Custos no Setor Público.

Zanella (2009, p. 75) conceitua a Pesquisa qualitativa dizendo que:

Pesquisa qualitativa: pode ser definida como a que se fundamenta principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não-utilização de instrumental estatístico na análise dos dados. Esse tipo de análise tem por base conhecimentos teórico empíricos que permitem atribuir-lhe cientificidade.

Portanto, na pesquisa qualitativa, o pesquisador não busca números e percentuais para determinar tendências, ou compreender fenômenos, mas sim, busca as características desses, as semelhanças, diferenças, possíveis causas ou efeitos.

Complementando a conceituação anterior, Leonel e Motta (2007, p. 145) expõem que a pesquisa qualitativa:

[...] procura analisar as percepções presentes no olhar dos sujeitos pesquisados sobre o mundo que os rodeia. As principais características da pesquisa qualitativa estudadas foram: análise de palavras (narrativas), análise indutiva (sem preocupação com as totalidades), análise subjetiva, o pesquisador envolve-se com o processo e geração de categorias para analisar os fenômenos.

Silva e Menezes (2001) afirmam também que pesquisa qualitativa entende que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, buscando então interpretar

os fenômenos e atribuir significados em relação ao objeto do estudo, sem necessitar empregar métodos e técnicas estatísticas.

Por outro lado, a pesquisa quantitativa, com o emprego de técnicas estatísticas, busca explicar, entender ou simplesmente constatar numericamente determinada situação.

Para Zanella (2009, p. 77) a pesquisa quantitativa é:

[...] aquela que se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados, e que tem como finalidade medir relações entre as variáveis. Preocupa-se, portanto, com representatividade numérica, isto é, com a medição objetiva e a quantificação dos resultados. Procura medir e quantificar os resultados da investigação, elaborando-os em dados estatísticos. É apropriada para medir tanto opiniões, atitudes e preferências como comportamentos. Se você quer saber quantas pessoas usam um serviço ou têm interesse em saber a opinião dos usuários sobre um tipo de serviço, a pesquisa quantitativa é a opção mais acertada. Assim, as pesquisas quantitativas utilizam uma amostra representativa da população para mensurar qualidades. A primeira razão para escolhermos este método de pesquisa é descobrirmos quantas pessoas de uma determinada população compartilham uma característica ou um grupo de características.

Na presente pesquisa, a abordagem quantitativa foi empregada em vários momentos, para descobrir, por exemplo, quantos do total de artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos tratam sobre o tema Custos no Setor Público; quais os métodos de custeio foram mais testados ou indicados pelos pesquisadores e; qual a metodologia mais empregada. Ou seja, essa abordagem foca na busca de quantos integrantes da amostra possuem uma determinada característica em comum.

Martins e Theóphilo (2007, p. 135) apresentam uma comparação entre pesquisas qualitativas e quantitativas:

As pesquisas quantitativas são aquelas em que os dados e as evidências coletadas podem ser quantificados, mensurados. Os dados são filtrados, organizados e tabulados, enfim, preparados para serem submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos. A análise e interpretação se orientam através do entendimento e conceituação de técnicas e métodos estatísticos. Uma pesquisa tradicional de intenção de voto, por exemplo, é uma pesquisa quantitativa. No entanto, em função de propósitos de certas pesquisas e abordagens metodológicas empreendidas o tipo das informações não são passíveis de mensuração. Pedem descrições, compreensões, interpretações e análises de informações, fatos, ocorrências, evidências que naturalmente não são expressas por dados numéricos. Nestes casos as técnicas de coleta são mais específicas, como por exemplo: entrevistas; observações; análise de conteúdo; observação participante etc. Têm-se aí as características de uma pesquisa qualitativa, alternativa frente o positivismo quantitativista, tão expressivo nas pesquisas das Ciências Naturais.

Desta forma, este estudo, em determinados momentos, foi realizado sob o aspecto quantitativo, conforme mencionado anteriormente, quantificando os integrantes da amostra que possuem características em comum, e sob o aspecto qualitativo ao buscar nos artigos, informações que justificassem os dados levantados estatisticamente, e ao fazer comparações entre as conclusões dos autores.

No que diz respeito ao objetivo do estudo, foi definido o método descritivo como o mais apropriado, ao buscar a verificação e o relato de como está sendo tratado o tema Custos no Setor Público, nos artigos apresentados no CBC.

Gil (2002, p.44), discorre sobre as pesquisas descritivas dizendo que:

As pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Santos (2007, p. 26) conceitua a pesquisa descritiva como “um levantamento das características conhecidas, componentes do fato/fenômeno/problema. É normalmente feita na forma de levantamento ou observações sistemáticas do fato/fenômeno/problema escolhido”.

A exposição de Santos (2007) caracteriza bem o tipo de pesquisa que foi realizada para esse estudo, pois foram levantados alguns dados e características comuns nos artigos e descritos o comportamento desses dados.

Para Cervo e Bervian (1983, p. 55), esse tipo de pesquisa:

[...] observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.
Estuda fatos e fenômenos do mundo físico e especialmente do mundo humano, sem a interferência do pesquisador.
Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza e características.
Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomando isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas.

Na pesquisa descritiva, portanto, não há a interferência do pesquisador, nem se busca explicar um fenômeno ou explorar temas pouco conhecidos, mas sim descrever o que foi observado no decorrer da pesquisa.

De forma resumida, Jung (2003, p. 125) afirma que esse tipo de pesquisa “[...] visa descrever determinadas características de populações ou fenômenos ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Basicamente consiste na coleta de dados através de um levantamento”.

Outra classificação importante diz respeito aos procedimentos metodológicos, ou seja, a maneira que são encaminhados os estudos. Nesse sentido, a pesquisa recebe duas classificações: bibliográfica e documental.

Em relação à pesquisa bibliográfica, tem-se que:

[...] é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente por livros e artigos científicos. [...] As pesquisas sobre ideologia, bem como aquela que se propõe a análise das diversas posições acerca de um problema, também costumam ser desenvolvidas quase que exclusivamente mediante fontes bibliográficas (GIL, 2002, p. 44).

Nesta pesquisa foram realizadas coletas de informações em artigos apresentados no CBC, que foram explorados de forma quantitativa e qualitativa, buscando-se analisar os relatos e as conclusões das experiências realizadas pelos autores, e a frequência com que determinadas características apareceram, para assim entender como está sendo abordado o tema foco do estudo nos últimos anos.

Cervo e Bervian (1983, p. 55) afirmam que:

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descrita ou experimental. E ambos os casos, busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

A busca pelas contribuições culturais e científicas é relevante quando se busca compreender um fenômeno, que já foi discutido por vários estudiosos e que já possuem uma posição sobre ele. Desta forma pode-se afirmar que a principal finalidade deste tipo de pesquisa é ampliar o conhecimento sobre determinado assunto, para então dar prosseguimento às investigações em torno do tema.

Em relação à finalidade da pesquisa bibliográfica, Koche apud Zanella (2009, p 82), diz que “[...] tem a finalidade de ampliar o conhecimento na área, de dominar o conhecimento para depois utilizá-lo como modelo teórico que dará sustentação a outros problemas de pesquisa e para descrever e sistematizar o estado da arte na área estudada”.

Antes de se pensar em desenvolver um estudo empírico, a pesquisa bibliográfica funciona como um suporte, onde se busca uma atualização das informações sobre o que se pretende investigar.

Gil (1999, p. 65) apresenta como principal vantagem da pesquisa bibliográfica o fato de:

[...] permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço. Por exemplo, seria impossível a um pesquisador percorrer todo o território brasileiro em busca de dados sobre a população ou renda per capita; todavia, se tem a sua disposição uma bibliografia adequada, não terá maiores obstáculos para contar com as informações requeridas. A pesquisa bibliográfica também é indispensável nos estudos históricos. Em muitas situações, não há outra maneira de conhecer os fatos passados senão com base em dados secundários.

Portanto, a grande vantagem da pesquisa bibliográfica no caso do presente estudo, é a possibilidade de chegar a conclusões sobre como está sendo tratado o tema Custos no Setor Público pelos estudiosos da área, sem a necessidade de entrevistá-los diretamente, pois em cada artigo é possível perceber o posicionamento do autor em relação ao tema abordado.

Muito parecida com a pesquisa bibliográfica é a pesquisa documental, cuja principal diferença é que as fontes utilizadas normalmente não são materiais publicados, conforme afirma Gil (1999, p. 65):

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. O desenvolvimento da pesquisa documental segue os mesmos passos da pesquisa bibliográfica. Apenas há que se considerar que o primeiro passo consiste na exploração das fontes documentais, que são em grande número. Existem, de um lado, os documentos de primeira mão, que não receberam qualquer tratamento analítico, tais como: documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias, gravações, etc. De outro lado existem documentos de segunda mão, que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, etc.

A pesquisa documental contribui muito no sentido de que reconhece fontes não publicadas, que normalmente contêm importantes informações que em fontes

bibliográficas não são encontradas, como os registros das movimentações comerciais e financeiras de uma entidade, que em estudos de caso, por exemplo, são essenciais.

Trujillo (1982 *apud* Silva 2008, p. 55) afirma que “[...] a pesquisa documental tem por finalidade reunir, classificar e distribuir os documentos de todo gênero dos diferentes domínios da atividade humana”.

No presente estudo, portanto, foram captadas informações tanto de fontes publicadas (oficiais), quanto das não publicadas, pois o tema Custos no Setor Público é um assunto que ainda está sendo estudado e desenvolvido, existindo assim muitas pesquisas recentes sobre ele.

4 ANÁLISE DOS DADOS

No presente estudo foram analisados artigos publicados em quatro edições do Congresso Brasileiro de Custos:

- Edição IX: Realizada em 2002 na cidade de São Paulo - SP;
- Edição XIII: Realizada em 2006 na cidade de Belo Horizonte - MG;
- Edição XIV: Realizada em 2007 na cidade de João Pessoa - PB;
- Edição XV: Realizada em 2008 na cidade de Curitiba – PR.

Dentre os 917 artigos apresentados nesses eventos, buscou-se identificar e analisar aqueles que trataram sobre Custos no Setor Público e apresentaram alguma discussão em torno dos métodos de custeio. Conforme a tabela 1, pode-se perceber que aproximadamente 5% dos artigos apresentados abordaram o tema da forma definida para esse estudo, e a edição em que houve maior incidência foi a XV, com 17 artigos.

Tabela 1 – Número de artigos sobre Custos no Setor Público apresentados no CBC

Edição do Congresso de Custos	IX	XIII	XIV	XV	Total
Nº artigos apresentados	200	212	238	267	917
Nº artigos sobre custos no setor público	06	11	12	17	46
Percentual de participação	3,00%	5,19%	5,04%	6,37%	5,02%

Fonte: elaborado pela autora

Apesar da pequena representatividade dos artigos sobre custos no setor público nos congressos selecionados, percebe-se um aumento na preocupação em relação a esse tema no decorrer dos anos. Isso se deve ao fato de a sociedade e os órgãos de controle estarem exigindo do poder público cada vez mais a melhoria da gestão dos recursos, de forma a aumentar a eficiência e melhorar a qualidade dos serviços prestados e devido à academia estar voltando cada vez mais sua atenção para o tema.

Nos 46 artigos identificados, alguns métodos de custeio foram abordados, conforme pode ser visto na tabela 2:

Tabela 2 – Métodos de custeio mais abordados nos artigos

Método de Custeio abordado	Total	Percentual
ABC	19	41%
Absorção	7	15%
Direto/Variável	2	4%
Custo-padrão	1	2%
Métodos próprios ou mistos	5	11%
Nenhum	12	26%
Total	46	100%

Fonte: elaborado pela autora

Nota-se que o método mais abordado para o setor público é o Custeio ABC - Custeio Baseado em Atividades, mencionado em 41% dos estudos. Segundo alguns dos autores, isso ocorre porque o Custeio por atividades apropria melhor os custos fixos e porque o setor público está voltado para prestação de serviços que são realizados por meio das atividades, tornando provavelmente, o ABC o método mais indicado.

Várias pesquisas apresentaram os benefícios gerados pela utilização do método de Custeio ABC. Struett e Souza (2002) ao avaliar a aplicabilidade do Custeio ABC em um Hospital Público concluíram que o método é aplicável em qualquer instituição hospitalar e gera mais benefícios que os métodos tradicionais, entre os quais destacam: descrição e análise da cadeia de produção dos serviços; mensuração de informações financeiras e operacionais; geração de informações mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão, diminuindo o risco de super ou subcustear o serviço; permite que a administração exerça maior acompanhamento, controle e análise dos resultados e dos recursos e; relaciona o desempenho operacional com o desempenho financeiro.

Seguindo a mesma linha de estudos, Raimundini (2002) buscou analisar o estado atual da gestão financeira em Hospitais Públicos, verificando a aplicação do

Custeio ABC nessas organizações. O resultado do estudo também define que esse método é aplicável às organizações hospitalares, pois além de apurar os custos, geram outros benefícios, tais como: mapa do processo produtivo e da cadeia de valor dos serviços; detalhamento do custo de cada procedimento; permite fazer melhorias contínuas no processo produtivo; propicia a proximidade entre os profissionais; exige estrutura organizacional bem definida e comprometimento de toda a organização e; auxilia o processo de planejamento, controle e orçamento da organização.

A tendência da utilização do ABC nos órgãos públicos se confirma nos estudos de Ribeiro e Camacho (2006) que declaram que a escolha pelo método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) para apurar os custos de um CMEI - Centro Municipal de Educação Infantil foi uma decisão acertada, visto que o setor público é composto por atividades e a maior parte de seus custos são indiretos. Segundo os autores ainda, a utilização dos métodos tradicionais de custeio torna-se inadequada, devido à deficiência existente na alocação dos custos indiretos.

Outra importante contribuição desse método de custeio pode ser observada nos artigos de Rego, Barbosa e Araújo (2007) e Barbosa, Rego e Rezende (2008) que buscaram verificar se os recursos repassados pelo governo federal, para manter um programa no município são suficientes ou se o município tem que arcar com parte dos custos. Na primeira pesquisa, concluiu-se que o município, objeto do estudo, arca com mais de 97% do transporte escolar, enquanto o governo federal cobre, por meio o PNATE – Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar, apenas 2,41% dos custos. A segunda pesquisa mostra que com a utilização do Custeio ABC foi possível descobrir que os recursos repassados pelo SUS para o PSF (Programa Saúde da Família) são insuficientes para mantê-lo e por meio do rastreamento dos custos notou-se que os encargos sociais oneram ainda mais o custo para manutenção do Programa.

Complementando a exposição dos benefícios do Custeio ABC, Cardore e Hatakeyama (2008) afirmam que no setor público a metodologia ABC combinada com a ABM - Activity Based Management ou Gerenciamento Baseado na Atividade, apresenta-se mais adequada, não somente por sua característica de geração de dados contábeis, mas principalmente a característica de proporcionar dados mais legíveis da

utilização dos recursos públicos aos administrados, atendendo assim, ao princípio constitucional da transparência do ato público.

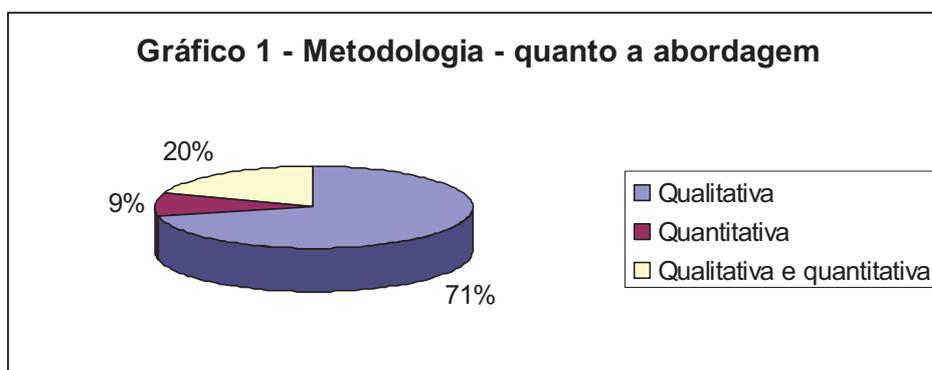
Como pode ser percebido, o Custeio ABC tem muitos adeptos e defensores no meio acadêmico, que não cansam de apontar suas vantagens em relação a outros métodos mais tradicionais. No entanto, Souza A., Souza N., Raimundini e Struett (2007), em sua pesquisa que analisa a aplicação desse método na Central de Materiais Esterilizados de Hospitais, após mostrarem os benefícios trazidos pelo Custeio ABC, alertam que a implantação do sistema e as informações geradas terão restrições se a organização hospitalar não dispuser de recursos, como: sistema de informações, infraestrutura em equipamentos de informática e profissionais especializados em gestão financeira e em sistemas de custos. Os autores afirmam que o mau gerenciamento na implantação e na manutenção do sistema ABC limita a confiabilidade das informações geradas para a tomada de decisão.

Outro ponto desfavorável do Custeio ABC é apontado por Corbari, Ribeiro, Crozatti e Camacho (2007), ao compararem esse método com o GECON – Gestão Econômica. Conforme eles, o Custeio ABC mostra somente o consumo dos recursos pelas atividades, enquanto o GECON defende que os custos por si só não mostram a contribuição que a administração pública traz à sociedade, o que é demonstrada somente pelo resultado econômico. A mensuração do valor econômico obtida pelo GECON é resultante da comparação dos custos efetivos dos serviços com aqueles praticados pelo mercado.

Dessa forma, pode-se dizer que o Custeio ABC, segundo os estudiosos da área, é o método mais adequado para o setor público, porém, devido à sua complexidade e alto grau de detalhamento das atividades, exige uma série de requisitos tecnológicos e de pessoal para que sua utilização realmente gere os benefícios apontados acima. É aconselhável ainda, saber lidar com as suas limitações, pois esperar, por exemplo, que ele revele o resultado econômico de um determinado serviço é inútil, pois sozinho ele não é capaz de fornecer tal informação.

Outro aspecto analisado nos artigos foi a metodologia empregada para alcançar os objetivos propostos. Foram feitas três classificações: quanto à abordagem, quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos metodológicos.

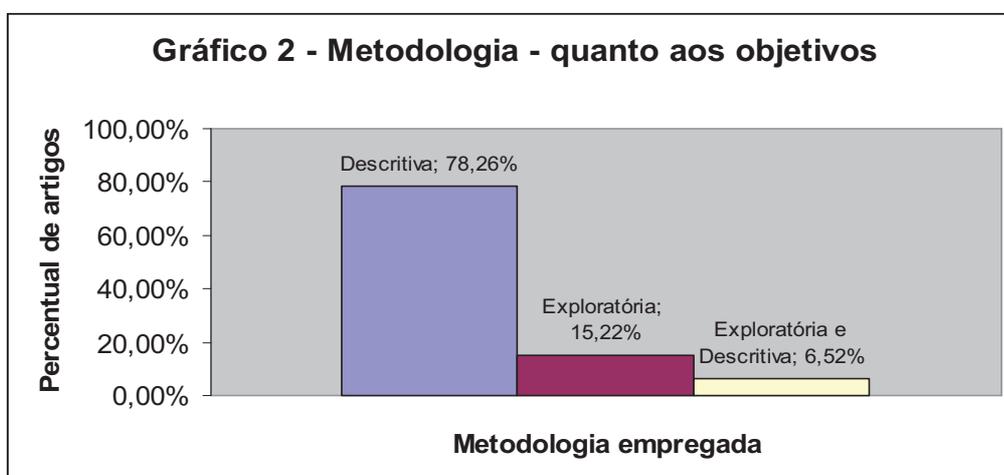
Em relação à abordagem da pesquisa, 72% optaram pela análise qualitativa, 19% combinam a análise qualitativa e a quantitativa e 9% abordam somente o aspecto quantitativo.



Fonte: elaborado pela autora

Por meio da metodologia aplicada no estudo, é possível entender quais eram as intenções do autor em relação à sua pesquisa. A abordagem qualitativa mostra que o intuito do estudo não é medir ou enumerar os fatos, mas sim estudá-los, compreendê-los, testando hipóteses, analisando situações, ou até mesmo, analisando os resultados de algum experimento, do qual o pesquisador não tenha participado.

No que diz respeito aos objetivos dos estudos, constatou-se que a grande maioria dos estudos, cerca de 78%, apresenta-se como descritiva, em torno de 15% como exploratória e 6,5% combinaram a pesquisa descritiva com a exploratória.



Fonte: elaborado pela autora

Como o controle de custos no setor público está ainda em fase de desenvolvimento, a maioria dos estudos procurou testar uma metodologia e descrever o passo a passo do processo de apuração de custos, e os resultados obtidos, para assim contribuir com os profissionais que necessitam desenvolver ou aprimorar o sistema de custo na entidade pública em que trabalha ou presta serviços.

Os procedimentos metodológicos têm a função de delinear o caminho que o pesquisador precisar seguir para alcançar seus objetivos. A tabela 3 apresenta os procedimentos metodológicos mais utilizados nos artigos selecionados, sendo que em alguns casos foram empregados mais de um procedimento na mesma pesquisa.

Tabela 3 – Procedimentos metodológicos mais empregados nos artigos selecionados

Metodologia – quanto aos procedimentos	Total	Percentual
Estudo de Caso	32	41,03%
Bibliográfica	19	24,36%
Documental	17	21,79%
Teórico	2	2,56%
Survey	3	3,85%
Bibliométrica	2	2,56%
Pesquisa-ação	1	1,28%
Pesquisa de campo	2	2,56%
TOTAL	78	100,00%

Fonte: elaborado pela autora

Observa-se que em 41% dos artigos foram realizados Estudos de caso. Esse procedimento foi amplamente aproveitado devido à suas características de utilizar dados reais de uma determinada entidade para fazer testes e análises de dados, já que na prática das organizações a utilização de sistemas de custos ainda é muito pequena.

As pesquisas bibliográfica e documental também são muito utilizadas em vários estudos, pois são o primeiro passo para se inteirar sobre o que já foi discutido e publicado sobre o tema da pesquisa. Dessa forma, além de livros e periódicos, fontes documentais, como os dados das entidades, os sistemas informatizados e relatórios

orçamentários e financeiros, foram utilizados para melhor compreender o processo de formação dos custos e até mesmo para coletar as informações necessárias para os estudos de caso.

Analisando frequência com que alguns autores apresentaram seus artigos nos Congressos de Custos, e a similaridade dos assuntos estudados, destacaram-se dois pesquisadores pelo número de trabalhos apresentados: André Graf de Almeida com quatro artigos apresentados (um em 2006 e três em 2008); e Emilio Maltez Alves Filho, com três artigos (dois em 2006 e um em 2007). Outros autores ainda participaram de dois artigos cada, conforme pode ser observado na tabela 4.

Tabela 4 – Autores que apresentaram mais artigos no CBC

Autor	Nº de artigos
André Graf de Almeida	4
Emilio Maltez Alves Filho	3
Antonio Lopo Martinez	2
Benjamin Rene Callejas Bedregal	2
Cláudia Hernandez Crispim	2
Dennis Barrios Aranibar	2
Éder da Silveira de Almeida	2
Edinéia Nicolau Ribeiro	2
Eliedna De Sousa Barbosa	2
Ely Célia Corbari	2
Fabiano Maury Raupp	2
Henrique Flavio R. da Silveira	2
Hong Yuh Ching	2
Ivanosca Andrade da Silva	2
Luiz Carlos Miranda	2
Raquel Esperanza Patino-Escarcina	2
Thaiseany de Freitas Rêgo	2

Em relação à similaridade dos estudos de cada um dos dois autores com maior participação no CBC, percebe-se que Almeida não indica nenhum método de custeio em específico nos quatro artigos apresentados. Em 2006, com a colaboração de outro autor, ele buscou avaliar o uso das informações de custos, pelos gestores das vinte secretarias municipais da saúde do Estado de Santa Catarina, que mais receberam verbas do Governo Federal durante o ano 2004. A conclusão a que chegaram é que apenas 02 das secretarias municipais de saúde pesquisadas estavam com o processo de implantação de sistemas de custos um pouco mais avançado. Em relação às outras secretarias, constatou-se que são poucas as que possuem alguma informação de custo, e as que possuem, elas geralmente são geradas sem sistemas informatizados ou se baseiam apenas em orçamento, saldo em caixa e contas a pagar. Os autores afirmam que, apesar de os entrevistados admitirem a importância das informações de custos, ainda está muito lento o processo de implantação de sistema de custos nessas organizações.

No ano de 2008, Almeida, também com cooperação de outros pesquisadores, buscou realizar em seus três estudos, comparações de custos. Os objetivos desses estudos foram:

- Pesquisa 1: Comparar o custo de exames realizados em um Centro de Diagnóstico municipal com o custo de uma possível terceirização;
- Pesquisa 2: Apurar o custo por aluno nas escolas municipais de São João do Itaperiú – SC, no ano de 2007 e comparar o resultado obtido com outra pesquisa já realizada;
- Pesquisa 3: Levantar os custos do Centro Odontológico Especializado (COE) do Município de Balneário Camboriú-SC, do ano de 2006, e comparar o resultado com os custos de oportunidade.

Na primeira, a conclusão foi que, baseando-se na tabela SUS, quase todos os exames poderiam ser terceirizados para diminuir os gastos. A pesquisa seguinte mostra o comportamento dos custos das escolas do município de São João do Itaperiú-SC e compara-os com os custos das Escolas Municipais de Educação Infantil, mostrando assim a importância da gestão de custos em todas as prefeituras municipais do país, pois permitem esse tipo de comparação, o que pode servir de instrumento

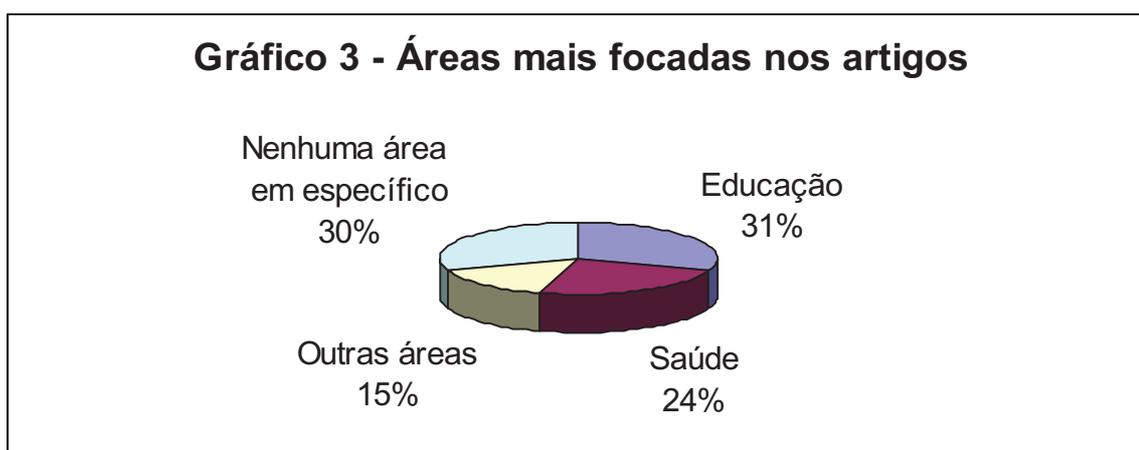
gerencial para a tomada de decisões pelos prefeitos e ferramenta de controle interno e externo, servindo inclusive para levantar indícios de corrupção, principalmente se os custos forem comparados com a qualidade. E por fim, a terceira pesquisa traz a conclusão que comparando os custos do Centro de Especialidades Odontológicas com os custos de oportunidade, somente seria viável a terceirização caso fosse feita com base na tabela do SUS, o que é praticamente impossível, pois a tabela do SUS traz valores muito baixos para os procedimentos odontológicos.

Diferentemente do autor citado anteriormente, Alves Filho, em suas três pesquisas utiliza o método de Custeio por Absorção. Com a colaboração de outro pesquisador, Alves Filho (2006) apresenta um estudo de caso numa Secretaria Municipal de Educação no qual afirma que no curto prazo o método mais indicado para o custeio é o Absorção, e no longo prazo, o ABC. Por meio da metodologia empregada, os autores concluíram que o custo por aluno da rede municipal é cerca de 34,4% menor que o custo por aluno de uma escola privada popular.

A outra pesquisa apresentada por Alves Filho no ano de 2006 procura definir alguns requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público municipal. Dentre os requisitos citados estão: sistema adequado de controles internos, em que todos os processos, atividades e tarefas organizacionais estejam organizados formalmente; informações analíticas dos sistemas que reflitam a realidade físicooperacional da entidade; dados monetários que expressem os recursos consumidos pelos serviços prestados e; estrutura tecnológica adequada.

Em 2008, Alves Filho, também por meio de estudo de caso, procura descrever o desenvolvimento de um modelo conceitual de sistema de custeio gerencial para o serviço de limpeza urbana do município de Salvador. As principais conclusões obtidas na pesquisa são que: a implantação do sistema de custos requer uma abordagem interdisciplinar, envolvendo administração pública, ciência política, teoria de sistemas e organizações; deve-se iniciar o processo de gestão de custos com sistemas mais simples, mesmo que incompletos, pois o setor público não possui padrão de aprendizagem para o sistema de custeio baseado em atividades; os sistemas já existentes na organização servirão de base para o sistema de custeio.

Por fim, com relação à área focada nos estudos, foi verificado que 30% dos artigos concentraram-se na Educação e 24% na Saúde. Na Educação, os estudos procuraram encontrar o valor do custo por aluno, e demonstraram que essa informação é essencial para tomadas de decisão de investimentos, realocação de recursos, terceirização de transporte escolar, entre outras.



Fonte: elaborado pela autora

Na área de Saúde, foram estudados os processos com o intuito de melhor custear os procedimentos cirúrgicos, exames e outras atividades, de forma a verificar qual é a participação dos recursos vindos de outros órgãos governamentais, assim como, verificar se é mais econômico manter o serviço prestado por órgão público ou terceirizar.

Porém, sendo a Educação e a Saúde, áreas essenciais na vida de toda a sociedade, as decisões não devem ser tomadas somente com base em indicadores financeiros, pois uma decisão equivocada poderia trazer junto com a economia financeira, aumento dos custos sociais e queda do valor econômico do serviço, pois a população almeja serviços de qualidade e de fácil acesso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou analisar como está sendo tratado o assunto “custos no setor público” nos estudos publicados em quatro edições do Congresso Brasileiro de Custos. O que se pode verificar é que o tema tem sido razoavelmente discutido pelos pesquisadores da área, que têm buscado sugerir e demonstrar o processo de implantação de controle de custos nas entidades governamentais, mas que há ainda muito a ser discutido e analisado sobre o assunto.

Os artigos apresentam também uma tendência na utilização do método de Custeio Baseado em Atividades para órgãos públicos. Dentre as principais justificativas, estão que ele faz uma melhor apropriação dos custos fixos, que nesses órgãos geralmente são maiores que os custos variáveis, e que o setor público presta serviços para a população por meio de atividades, o que facilitaria a implantação dessa metodologia.

Observa-se ainda que os estudos concentram-se nas áreas de Educação e Saúde, o que é favorável no sentido de que essas são as áreas que prestam os serviços essenciais na vida de todo cidadão, além de que elas geralmente concentram grande fatia do orçamento público e por isso são alvos de pessoas ambiciosas e mal intencionadas. As informações de custos, quando precisas e confiáveis, podem ajudar a inibir práticas de corrupções, pois as informações dos custos efetivos dos serviços, servem como ferramenta para os órgãos fiscalizadores e a sociedade como um todo no acompanhamento da gestão dos recursos públicos.

Porém, é necessário que os estudos sobre custos busquem também as outras áreas da administração pública, pois em todo e qualquer serviço público existe o emprego do dinheiro coletivo, arrecadado por meio dos tributos, e também precisam ser fiscalizados para que não ocorra nenhum tipo de desvio.

Por fim, o processo de implantação de sistemas de controles de custos no setor público ainda se configura num grande desafio para os profissionais da área, pois exige uma série de requisitos básicos para que gere informações úteis, confiáveis, tempestivas e claras, pois só assim elas servirão de suporte para a tomada de decisão e para a melhoria do bem-estar social.

Uma das principais transformações necessárias para que esse processo se inicie e se consolide no setor público é a mudança de mentalidade dos administradores e servidores públicos, pois diferente das organizações privadas, a cultura do setor público é a de “apagar incêndios”, ou seja, não se busca antecipar às decisões. Geralmente só depois que os órgãos normativos impõem as regras é que as entidades públicas começam se preocupar com elas.

Essa pesquisa contribuiu no sentido de demonstrar como está sendo conduzido o tema Custos no Setor Público nos artigos de quatro edições do CBC. Porém, novos estudos poderão ser realizados, no intuito de verificar se aumentando essa amostra, as conclusões seriam as mesmas, pois a falta de acessibilidade aos artigos das edições não estudadas, não permitiu que o estudo pudesse ser mais aprofundado.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS. **Congresso Brasileiro de Custos**. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/congresso/view?ID_CONGRESSO=22>. Acesso em 16/06/2011.

BARROS, Aidil Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia**: Um guia para iniciação científica. São Paulo: McGraw-Hill. 1986.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2010.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. São Paulo: McGraw-Hill. 1983.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Audiência Pública das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 16.11 – Norma de Custo**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=249&codConteudo=5039>. Acesso em 08/12/2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1268/09**. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1268.doc. Acesso em 15/04/2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Setor Público: Adoção de Novas Regras passa a valer a partir de 2012**. Valor econômico 01/09/2010. Disponível em: <

<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4910>>. Acesso em 20/07/2011.

CRC-SP / IBRACON. **Custos: Ferramentas de Gestão**. São Paulo: Atlas. 2000.

GERIGK, Wilson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito dos Santos; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão**. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos. 2007. João Pessoa – PB, Brasil. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2519

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas. 1999.

GOTARDO, Alcione Cabaline. **Contabilidade de Custos: Uma ferramenta para Gestão Empresarial**. Revista Universo Acadêmico. Espírito Santo. Edição nº 13 - Janeiro a Junho de 2008. Disponível em: <http://www.univen.edu.br/universo_academico_13.asp>. Acesso em 17/03/11.

INSTITUTO SOCIAL IRIS. **Fórum Nacional de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <http://www.socialiris.org/fncasp/digital/index.php?option=com_content&view=article&id=11&Itemid=29>. Acesso em 20/07/2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por Ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2007.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia Científica: Ênfase em Pesquisa Tecnológica**. 3. ed. 2003. Disponível em: <http://www.fmepro.org/XP/editor/assets/EMEPRO2008/JUNG_Referencias.pdf>. Acesso em 30/03/2011.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

KROETZ, Cesar Eduardo S. **Apostila de Contabilidade de Custos I**. 2001. Disponível em: <<http://apostilas.netsaber.com.br/apostilas/1029.pdf>>. Acesso em 17/03/11.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONEL, Vilson; MOTTA, Alexandre de Medeiros. **Ciência e Pesquisa**. 2. ed. Palhoça: UnisulVirtual, 2007. Disponível em: http://busca.unisul.br/pdf/87815_Vilson.pdf. Acesso em 04/05/2011.

MARQUES, Heitor Romero; MANFROI, José; CASTILHO, Maria Augusta de; NOAL, Mirian Lange. **Metodologia da pesquisa e do trabalho científico**. 2. ed. Campo Grande: UCDB. 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAUSS, Cesar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas. 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Conheça o SIAFI**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes.asp>. Acesso em 08/12/2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Glossário**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/glossario/glossario-e.asp>. Acesso em 09/12/2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2ª Edição. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manual_cont_SetPublico.asp. Acesso em: 08/12/2010.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Coletânea de melhores práticas de Gestão do Gasto Público**. <Disponível em http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/prog_eficiencia/Coletanea_Melhores_Praticas.pdf>. Acesso em: 09/12/2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1. ed. Brasília. 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar Nº 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 07/03/2011.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/1998.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm>. Acesso em: 09/12/2010.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Os principais métodos de custeio.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/metodosdecusteio.htm>>. Acesso em: 08/12/2010.

REVOREDO, Márcia Maria Oliveira. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público:** uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model de Lüder*. 170 f. Dissertação - Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2008.

SANTOS, Antonio Raimundo. **Metodologia Científica: A construção do conhecimento.** 7. ed. Rio de Janeiro: Lamparina. 2007.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas. 2008.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação.** 3. ed. Florianópolis, 2001. Disponível em: <<http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf>>. Acesso em 04/05/2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo.** 5. ed. São Paulo: Atlas. 2002.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas:** exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2007.

WIEMER, Ana Paula M.; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no Serviço Público**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>>,. Acesso em: 09/12/2010.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de Estudo e de Pesquisa em Administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.

APÊNDICE

LISTA DOS 46 ARTIGOS SELECIONADOS PARA A PESQUISA

Edição CBC	Nome do artigo	Autores
Edição XV – 2008	Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública	Luís Carlos Zucatto, Ulliana Maria Sartor, Sedinei Beber, Rudi Weber
Edição XV – 2008	Proposta para uso dos sistemas de informação de custos e materiais para melhoria da análise do gasto público no Estado do Rio Grande do Sul.	Raquel Esperanza Patino-escarcina, Dennis Barrios Aranibar, Ivanosca Andrade da Silva, Benjamin Rene Callejas Bedregal
Edição XV – 2008	Sistema de Custos para o Centro de Diagnóstico por Imagens do Hospital Universitário Onofre Lopes	Raquel Esperanza Patino-escarcina, Dennis Barrios Aranibar, Ivanosca Andrade da Silva, Benjamin Rene Callejas Bedregal
Edição XV - 2008	O custo do Programa de Saúde a Família: um estudo de caso no Município de Sapé/PB	Eliedna de Sousa Barbosa, Thaiseany de Freitas Rêgo, Isabelle Carlos Campos Rezende
Edição XV - 2008	Metodologia de gestão de custos para empresas de saneamento básico fundamentada no activity based costing	Maria da Glória Arrais Peter, Ruth Carvalho de Santana Pinho, Marcus Vinicius Veras Machado
Edição XV - 2008	Grau de implementação do sistema de Contabilidade de Custos nos municípios portugueses face às novas exigências legais	Teresa Carmo Salgueiro Costa
Edição XV - 2008	Gestão de custos na administração pública: apuração do custo por exame e comparação com o custo de oportunidade em um centro de diagnose municipal	Juliano Ratti, André Graf De Almeida
Edição XV - 2008	Gestão de custos na administração pública: apuração do custo por aluno em escolas de um município catarinense e comparação com uma pesquisa publicada realizada em outro município.	Grasiela Reinert, André Graf De Almeida
Edição XV - 2008	Gestão de custos no legislativo municipal por meio do custeio por	Fabiano Maury Raupp

	absorção: um estudo de caso	
Edição XV - 2008	Gestão de custos na administração pública: apuração do custo de um centro de especialidades odontológicas e comparação com custos de oportunidade	André Graf De Almeida, Valdir Heitor da Silva Junior
Edição XV - 2008	Gestão de custos na Administração Pública – estudo de casos do Governo da Bahia e do Banco Central do Brasil	Hong Yuh Ching, Henrique Flavio R da Silveira
Edição XV - 2008	Custos na administração pública: análise sobre a utilização de conceitos da teoria de custos na elaboração dos orçamentos públicos municipais	Hong Yuh Ching, Henrique Flavio R da Silveira
Edição XV - 2008	Custos no Setor Público: Utilização do ABC/ABM no auxílio à tomada de decisões e transparência da Administração Pública	Douglas Éverton Cadore, Kazuo Hatakeyama
Edição XV - 2008	Aplicação do ABC (Activity Based Cost) na mensuração dos custos do DMER (Departamento Municipal de Estradas e Rodagem): um estudo de caso em uma prefeitura municipal do extremo oeste de Santa Catarina	Antonio Maria da Silva Carpes, Marco Antonio Scariot, Mauricio Eberhard
Edição XV - 2008	Análise estatística de custos em organizações hospitalares: um estudo comparativo entre Hospital Geral e Maternidade	Cláudia Hernandez Crispim, Altair Borgert, Éder da Silveira de Almeida
Edição XV - 2008	Aplicação do custeio baseado em atividade (ABC) no setor governamental: um estudo de caso aplicado ao almoxarifado da câmara municipal de Rio Grande/RS	Artur Roberto de Oliveira Gibbon, Joyce Alves Porto, Daniele Mendes Caldas, Débora Gomes Machado
Edição XV - 2008	A gestão pública por resultados aplicada no Brasil	Cezar Volnei Mauss, Marcos Antônio de Souza, Claudécir Bleil, Carlos Alberto Diehl
Edição XIV - 2007	Desenvolvimento de sistema de custos para avaliação de desempenho do setor	Emilio Maltez Alves Filho, Artur Roberto Nascimento

	público: um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador	
Edição XIV - 2007	Um modelo conceitual do custeio baseado em atividades em um departamento da UFRN	Niomar Christina de Farias Dantas, Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira
Edição XIV - 2007	Orçamento Público: Um natural Sistema de Custos	Luiz Ivan dos Santos Silva; Carlos Alberto Oliveira Brito; Kelly Cristina Ribeiro Marques Cardoso; Cristiane Balbina Pereira de Araújo Dias
Edição XIV - 2007	Uma aplicação do custeio baseado em atividades na central de materiais esterilizados de hospitais	Antônio Artur de Souza (UFMG); Natália Cardoso de Souza (UFMG); Simone Leticia Raimundini (UFRGS); Mirian Aparecida Micarelli Struett (FCV)
Edição XIV - 2007	Contabilidade de custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais.	Edgard José Pessoa de Queiroz; Dimas Barreto de Queiroz
Edição XIV - 2007	Sistema de contabilidade gerencial aplicada à administração pública: um estudo de caso na COMLURB	Cláudia Lima Félix; Josir Simeone Gomes
Edição XIV - 2007	Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão	Willson Gerigk; Marcelo Resquetti Tarifa; Lauro Brito de Almeida; Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
Edição XIV - 2007	Gestão de custos e de resultados na administração pública: uma aplicação do modelo GECON	Ely Célia Corbari; Cristiane Mallmann Huppes; Cícero Soares; Valmir Alberto Thomé
Edição XIV - 2007	Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades e Análise de Custos em Organizações Hospitalares	Edvalda Araújo Leal; Roberto Fernandes dos Santos; Neusa Maria Bastos F. Santos
Edição XIV - 2007	aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba	Thaiseany de Freitas Rêgo; Eliedna de Sousa Barbosa; Aneide Oliveira Araújo
Edição XIV - 2007	Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra	Cláudia Hernandez Crispim; Éder da Silveira de Almeida; Fabiano Maury Raupp

Edição XIV - 2007	Contabilidade pública gerencial: custo por atividades e resultado econômico em Centro Municipal de Educação Infantil	Ely Célia Corbari; Edinéia Nicolau Ribeiro; Jaime Crozatti; Reinaldo Camacho
Edição XIII - 2006	Contabilidade de custos do setor público governamental: uma análise das pesquisas realizadas após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal	Luciano Gomes Dos Reis, Carlos Alberto Pereira, Valmor Slomski
Edição XIII - 2006	Custeio ABC Aplicado a um Centro Municipal de Educação Infantil: Um Estudo de Caso	Edinéia Nicolau Ribeiro, Reinaldo Rodrigues Camacho
Edição XIII - 2006	A implantação de um sistema de custos em uma instituição estadual de ensino superior no estado do Paraná	Romildo de Oliveira Moraes, Monica Sionara Schpallir Calijuri
Edição XIII - 2006	Sistema de Custos na Administração Pública - Estudo da Aplicação do Método ABC em Prefeituras de Pequeno Porte	Gleicilene Siqueira de Mello
Edição XIII - 2006	A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina	André Graf de Almeida, José Alonso Borba
Edição XIII - 2006	Requisitos funcionais de um sistema de informações para gestão de custos no setor público	Emilio Maltez Alvez Filho, Antonio Lopo Martinez
Edição XIII - 2006	Gestão de custos numa Secretaria Municipal de Educação	Emilio Maltez Alvez Filho, Antonio Lopo Martinez
Edição XIII - 2006	Custos na Administração Pública: Uma abordagem de Inclusão Social	Geiziane Braga Monteiro, Juliana Cândida Ribeiro, Joaquim Osório Liberalquino Ferreira
Edição XIII - 2006	Gestão de Custos: uma análise a ser realidade no município de Japarutuba no Programa de Educação de Jovens e Adultos (2002-2005)	Sonia Magna Moura Delmondes Freitas, Jose Leôncio Delmondes Pereira Freitas
Edição XIII - 2006	Uma análise das metodologias de cálculo do custo por aluno das	Elizete Aparecida de Magalhães, Suely de Fátima Ramos Silveira, Ney

	Instituições Federais de Ensino Superior	Paulo Moreira, Elenice Maria de Magalhães, Nálbia de Araújo Santos
Edição XIII - 2006	Avaliação de Custos na Prestação de Serviços Públicos: o Caso da Emissão de Carteira de Identidade e de Atestado de Antecedentes Criminais em São Paulo	Cristian de Oliveira Lima, Maria Florência Ferrer de Meleiro
Edição IX - 2002	O custo-aluno no Ensino Médio Público no Brasil: Resultados de uma pesquisa de campo	Miguel Juan Bacic, Professora do Quadro Permanente - Adjunto IV - Prof R
Edição IX - 2002	O conceito de Centro de Custo aplicado a uma autarquia na área de abastecimento de água	Beatriz Lacerda Mantovani; Prof. Dr. Vagner Cavenaghi
Edição IX - 2002	Análise do Estado atual da Gestão Financeira em Hospitais Públicos no Brasil	Simone Leticia Raimundini
Edição IX - 2002	Contabilidade de Custos Hospitalares no Brasil: Um estudo sobre a evolução do tema nas publicações especializadas em Contabilidade	Ana Paula Ferreira da Silva, Luiz Carlos Miranda, James Anthony Falk
Edição IX - 2002	Análise da aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades em um Hospital Público	Mirian Aparecida Micarelli Struett, Antônio Artur De Souza
Edição IX - 2002	Custos Públicos e a Mensuração da Eficiência Governamental	Paulo Henrique Ferreira da Paz; Luiz Carlos Miranda